

Costos para fincas y bodegas

Ricardo A. Billene y Colaboradores

Costos para fincas y bodegas



**Editorial de la
Universidad del Aconcagua**

Billene, Ricardo Alejandro
Costos para fincas y bodegas. - 1a ed. - Godoy Cruz : el autor, 2007.
350 p. + 1 CD ; 30x21 cm.

ISBN 978-987-05-3426-6

1. Contabilidad. 2. Costos. I. Título
CDD 657

Diagramación y Diseño de tapa: Arq. Gustavo Cadile.

Copyright by Rodolfo A. Billene

Editorial de la Universidad del Aconcagua

Catamarca 147 (M5500CKC) Mendoza

Teléfono (0261) 5201681

Correo electrónico: editorial@uda.edu.ar

Queda hecho el depósito que marca la ley 11723.

Impreso en Argentina

Primera Edición: noviembre de 2007

ISBN: 978-987-05-3426-6

Reservados todos los derechos de la presente edición para todos los países. Este libro, y su correspondiente CD, no se podrá reproducir total o parcialmente por ningún método gráfico, electrónico, mecánico o cualquier otro, incluyendo SISTEMAS DE FOTOCOPIA Y DUPLICACIÓN, registro magnetofónico o de alimentación de datos, sin expreso consentimiento por escrito del autor.

Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.-

*Dedicado a mi esposa, María Cecilia Leva;
y a nuestro “amor”, María Josefina Billene Leva
(Octubre 2007)*

RICARDO A. BILLENE



Datos del Autor

Cdor. Ricardo A. Billene – Gerente de Costos y Control de Gestión del Banco Regional de Cuyo (2007) – Docente Investigador de la Universidad del Aconcagua (2007) – Asesor de Costos de Importantes Bodegas de Mendoza (2007) - Ex Profesor Titular de “Control de Gestión” y de “Presupuesto y Costos” en la Universidad Juan Agustín Maza. Experiencia en temas de costos, presupuesto, control de gestión, finanzas, etc. en empresas petroleras, de transporte de cargas especiales, de ferroaleaciones, en administradoras de fondos de jubilación y pensión, en hoteles y restaurantes, en fincas y bodegas, en empresas constructoras y de máquinas viales, en bancos y compañías financieras, en comercios de ramos generales, en empresas de servicios petroleros, etc.

Autor de los libros:

- **Análisis de Costos:** Un enfoque conceptual para el análisis y control de costos (Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 1999)
- **Análisis de Costos II:** El Modelo RB1 – CRIF de análisis de costos y resultados (Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000)
- **Cálculo de Costos para Cotización de Precios de Trabajos Especiales** (Allub, Mendoza, 2001)
- **Costos para PyME** – (Errepar, Buenos Aires, 2002) – 2da. Edición (Errepar, Buenos Aires, 2003)
- **Presupuesto y Control de Gestión para PyME** (Errepar, Buenos Aires, 2003) – 2da. edición ampliada y actualizada (Errepar, Buenos Aires, 2006).
- **Nuevas ideas sobre análisis y cálculo de costos** – New ideas about analysis and cost calculation - Edición simultánea en inglés y castellano (Allub, Mendoza, 2003)
- **Cálculo de Costos para Cotización de Precios** – 2da. Edición – (Errepar, Buenos Aires, 2004)
- **Sistemas y Cálculo de Costos para PyMEs** - (Universidad del Aconcagua - Allub, Mendoza, 2005) – En formato CD
- **Contabilidad Integrada para PyMEs y Estudios Contables** - (Editorial La Ley, Buenos Aires, 2006)
- **Autor del Capítulo 10** “Señales que no deben dejarse pasar por alto” para el libro de “Análisis de Riesgos para el Otorgamiento de Créditos” del Dr. Hugo Luis Sasso – A publicarse por editorial “Edicon” – Buenos Aires – 2007 (hlscapacitacion@fibertel.com.ar - Dr. Hugo Luis Sasso)
- **Libro “Optimización Financiera para Empresas, Comercios y Bancos”** - En etapa de Edición por Editorial “Errepar” – Buenos Aires – 2007

INDICE

PRÓLOGO.....	23
Facultad De Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad del Aconcagua Dr. Rolando Galli Rey	
PRÓLOGO.....	25
Comisión de Gestión y Costos del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza: Dra. Laura Marmolejo y Dr. Eduardo Lezama	
PALABRAS DE LOS REVISORES	27
Lic. Diego F. Squartini, Cdr. Diego H. Ávila	
BODEGAS CHANDÓN Y LA ADMINISTRACIÓN DE COSTOS.....	29
Cdr. Marcelo Farmache	
LA ORIENTACIÓN HACIA LOS COSTOS EN “FINCA LA CELIA”	31
Cdra. María Eugenia Godoy	
PALABRAS DEL REVISOR ESPECIAL	33
Cdr. Pablo Artola	
PALABRAS PRELIMINARES DEL AUTOR	35

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN A LOS SISTEMAS, CÁLCULOS Y MEDICIONES DE COSTOS PARA LA GESTIÓN DE FINCAS Y BODEGAS

I.1.	Introducción a los costos y a las mediciones de costos	39
I.1.1.	Concepto de “Costos”	39
I.1.1.1.	Listado de recursos económicos que se utilizan y sacrifican habitualmente en las empresas – resumen -.....	40
I.1.1.2.	Formas de sacrificar los recursos económicos.....	43
I.1.2.	Clasificación de costos según la forma de asignación a los objetos de costos.....	44
I.1.3.	Costos para fines “contables” versus costos para fines de “gestión”.....	47
I.1.4.	Naturaleza “extracontable” y “estimada” de los cálculos de costos para la gestión de las pymes	49
I.1.5.	Otras clasificaciones útiles para el Análisis, Control y Medición De Costos	56
I.1.5.1.	Según los períodos de la contabilidad	56
I.1.5.2.	Según su función empresarial y naturaleza	57
I.1.5.3.	Clasificación de costos según su desembolso.....	58
I.1.5.4.	Clasificación de acuerdo con el tiempo en que fueron calculados	59
I.1.5.5.	De acuerdo al tiempo n que se cargan o enfrentan a los ingresos.....	59
I.1.5.6.	De acuerdo al control que se tenga sobre la ocurrencia de un costo.....	60
I.1.5.7.	De acuerdo con su importancia para la toma de decisiones.....	61
I.1.5.8.	Clasificación de acuerdo a su comportamiento frente a las variaciones de precios.....	61
I.1.5.9.	Clasificación de Costos según su comportamiento o variabilidad en el corto plazo (uno a tres años, por ejemplo).....	63
I.2.	Procedimiento extracontable para el cálculo de costos para fines de gestión – una forma más sencilla de obtener costos que la ofrecida por la tradicional contabilidad de costos.	66
I.2.1.	Paso 1: Definir el período de análisis de información	68

I.2.2.	Paso 2: Clasificar los costos (gastos) totales del período	69
I.2.3.	Paso 3: Identificación de los “objetos de costos”	69
I.2.4.	Paso 4: Obtención de datos operativos y de estructura	71
I.2.5.	Paso 5: Calcular los “costos directos” de los “objetos finales de costos”	72
I.2.6.	Paso 6: Asignación de los costos indirectos a los centros de costos	73
I.2.7.	Paso 7: Segregar los costos de capacidad ociosa de todos los centros	77
I.2.8.	Paso 8: Asignar los costos de los centros de apoyo a los centros productivos:.....	78
I.2.9.	Paso 9: Distribución de los costos de los centros productivos a los objetos de costos finales.....	80
I.2.10.	Paso 10: Elaboración de los informes de costos de producción	81
I.2.11.	Paso 11: Extensión al resto de las áreas empresariales	82
I.3.	<i>ANEXO I: Aspectos generales de la comercialización y organización en las empresas vitivinícolas</i>	83
I.3.1.	Aspectos generales de comercialización en empresas vitivinícolas	83
I.3.1.1.	Fincas	83
I.3.1.2.	Bodegas	84
I.3.3.	Los “nuevos” servicios adicionales en las “bodegas”	90
I.4.	<i>ANEXO II: Fases de la evolución de los sistemas de costos en las pymes</i>	92
I.4.1.	Sistemas de Fase “0” - Iniciales o Elementales	92
I.4.2.	Sistemas de Fase “1” – Avance extracontable	92
I.4.3.	Sistemas de Fase 2 – Aprovechamiento del software de contabilidad general.....	93
I.4.4.	Sistemas de Fase 3 – Desarrollo del “Módulo de Costos”	95
I.4.5.	Sistemas de Fase 4 - Integración a la Contabilidad General	95
I.5.	<i>ANEXO III: La determinación del “Costo de Ventas” a fin de ejercicio para PyMES que no llevan sistemas de contabilidad de costos de productos (inventarios) en forma contable y permanente</i>	96
I.5.1.	Caso de empresas comerciales	96

I.5.2.	Caso de empresas productoras.....	97
I.5.2.1.	Solución totalmente extracontable.....	99
I.5.2.2.	Solución parcialmente extracontable.....	102
I.5.2.3.	Solución totalmente contable sin identificación por producto - Diferencia de Inventarios Global en todos los rubros de Bienes de Cambio:	103

CAPITULO II COSTOS PARA FINCAS

II.1.	El ciclo productivo y la estacionalidad de los costos – calendario agrícola- tareas y recursos.....	105
II.2.	Los niveles u “objetos de costos” de la explotación agrícola	114
II.3.	Los rendimientos presupuestados, reales y la capacidad ociosa.....	134
II.4.	La relevancia de los distintos costos empresarios en las actividades agrícolas	141
II.5.	Costos contables – costos financieros – costos económicos.....	143
II.6.	Un caso práctico de determinación de costos de producción agrícolas .	145
II.7.	Pautas para calcular el punto de equilibrio y efectuar presupuestos en las empresas agrícolas.....	153
II.8.	<i>ANEXO IV: Nociones generales de la contabilización de costos en fincas que no llevan inventario contable permanente</i>	156
II.8.1.	Compra de “Materiales, Insumos y Repuestos” Stockeables	161
II.8.2.	Contabilización del “consumo” de materiales, agroquímicos, fertilizantes, repuestos, etc. –“STOCKEABLES”	163
II.8.3.	Consumo de Materiales e Insumos que no pasan por Stock (No Activables)	167
II.8.4.	Contabilización de los costos de mano de obra – sueldos y jornales y sus respectivas cargas sociales	169
II.8.5.	Contabilización de las depreciaciones de bienes de uso mensuales	173

II.8.6.	Contabilización de Impuestos Provinciales, Tasas y Servicios Municipales	177
II.8.7.	Contabilización de servicios directos, servicios indirectos, ex servicios públicos y similares	178
II.8.8.	Distribución Secundaria de Costos en Fincas	180
II.8.9.	Determinación Contable del Costo de los Productos Obtenidos – Fin de Ejercicio	184
II.8.10.	Informe Final de Costos Cargados a Centros Productivos	185
II.8.11.	Refundición de saldos de cuentas anexas al cierre del ejercicio	186

CAPITULO III COSTOS PARA BODEGAS

III.1.	Características generales de organización administrativo – contable en bodegas	187
III.1.1.	Introducción	187
III.1.2.	Tipos de Vinos para Costeo	190
III.1.2.1.	Según se corte o no con otras variedades, los vinos para fines de costeo, los podemos clasificar en:	190
III.1.2.2.	Según la etapa de la elaboración o de terminado que posea:.....	190
III.1.3.	Partes y Formularios Básicos que intervienen en el sistema de costeo .	191
III.1.4.	Los principales centros de costos que representan sectores o funciones (no productos), que se encuentran en una bodega tipo tradicional son	200
III.1.5.	Principales “Circuitos Administrativos – Contables – y de Costos” que se requieren en el funcionamiento de una bodega:	202
III.2.	Procedimiento de costeo de órdenes de trabajo para “vinos primarios” y “secundarios”	207
III.2.1.	Esquema general de costeo de órdenes	207
III.2.2.	Esquema general de costeo de vinos primarios	209

III.2.3.	Esquema general de costeo de vinos secundarios.....	209
III.2.4.	Bases más usadas para la asignación de costos indirectos.....	210
III.3.	El proceso productivo y la estacionalidad de los costos en las bodegas	216
III.4.	Las instalaciones de las fábricas y los centros de costos	221
III.5.	Relevancia y tipos de costos a analizar en la actividad estacional de las bodegas.....	224
III.5.1.	Relevancia de los Costos en la Bodega	224
III.5.2.	Análisis y Clasificación de Costos en la Bodega.....	226
III.6.	Los costos indirectos de producción presupuestados	231
III.7.	Reparto secundario de los costos indirectos presupuestados	233
III.8.	Los costos indirectos acumulados en los centros de costos productivos	234
III.9.	Ejemplos de costeo de producción integral en una bodega pyme.....	239
III.9.1.	Ejemplo de aplicación de costos indirectos a la “elaboración”	243
III.9.2.	Ejemplo de aplicación de costos indirectos a la “conservación”	246
III.9.3.	Ejemplo de obtención del costo de botella fraccionada realizado por los Contadores Rodolfo Paolucci y Ricardo Billene	250
III.10.	Visión estratégica de los costos - cadena de valor.....	255
III.11.	Interpretaciones de los costos fijos de capacidad ociosa en bodega.....	257
III.12.	<i>ANEXO V: Nociones generales de la contabilización de costos en bodegas que no llevan inventario contable permanente</i>	261
III.12.1.	Introducción y Conceptos Básicos del Esquema Contable en Bodega..	261
III.12.2.	Contabilización de los Costos Indirectos de Bodega.....	265
III.12.2.1.	Compra de “Materiales, Insumos y Repuestos” Stockeables	265
III.12.2.2.	Contabilización del “consumo” de materiales, repuestos, etc. – “Indirectos y STOCKEABLES”	267
III.12.2.3.	Consumo de Materiales e Insumos Indirectos que no pasan por Stock (No Activables)	269
III.12.2.4.	Contabilización de los costos de mano de obra – sueldos y jornales y sus respectivas cargas sociales	270

III.12.2.5. Contabilización de las depreciaciones de bienes de uso mensuales	273
III.12.2.6. Contabilización de Impuestos Provinciales, Tasas y Servicios Municipales	276
III.12.2.7. Contabilización de servicios directos, servicios indirectos, ex servicios públicos y similares	277
III.12.2.8. Distribución Secundaria de Costos en Bodega.....	278
III.12.3. Contabilización de los Costos Directos de Bodega – Contabilidad de Productos.....	283
III.12.3.1. Contabilidad de “Productos” en Bodega	283
III.12.3.2. Procedimientos de imputación de elementos de costos a los productos de bodega.....	286
III.12.3.2.1.Compra de Insumos Stockeables.....	286
III.12.3.2.2.Consumo de Insumos Directos Stockeables.....	286
III.12.3.2.3.Distribución Terciaria de Costos en Bodega	289
III.12.4. Otras registraciones contables relevantes en bodega.....	292
III.12.4.1. Contabilización de la creación de un “corte” a partir de ensayos y/o cortes	292
III.12.4.2. Cambio de estados de vinos	293
III.12.4.3. Venta de vinos.....	294
III.12.4.4. Servicio de Elaboración de Vinos a Terceros en Cuentas Anexas	295
III.12.4.5. Consultas a Cuentas Anexas y a Centros de Costos.....	296
III.12.4.6. Refundición de saldos de cuentas anexas al cierre del ejercicio	297

CAPITULO IV

ASPECTOS ELEMENTALES DE CÁLCULO DE COSTOS Y MEDICIÓN DE RESULTADOS DE COMERCIALIZACIÓN EN BODEGAS

IV.1. Concepto técnico de “gastos de comercialización”	299
IV.2. Las principales “actividades comerciales”	303

IV.3.	Tipos, clasificaciones y estructura de los “gastos de comercialización”	309
IV.3.1.	Clasificación de Gastos Comerciales según su “concepto o naturaleza”	309
IV.3.1.1.	Enfoque tradicional	309
IV.3.1.2.	Enfoque estratégico	313
IV.3.2.	Gastos Comerciales según su “Variabilidad”	313
IV.3.3.	Centros de Responsabilidad Comerciales y la Estructura de Gastos	314
IV.4.	Los principales “objetos de costos” de la comercialización de vinos	317
IV.5.	Niveles de “apropiación de gastos” y “actividades”	328
IV.6.	Modelo de resultados por “producto” o “línea de productos”	332
IV.7.	Resultados por clientes - información extracontable	341
IV.8.	Resultados por canales y por zonas geográficas	353
IV.9.	Algunos temas especiales de costos comerciales	362
IV.9.1.	Costo de Transporte contratado a terceros	362
IV.9.2.	Costo del Transporte Propio	364
IV.9.3.	Gastos de Almacenamiento Comercial o de Bodegaje	367
IV.9.4.	Costo Financiero de Mantener el Stock	370
IV.9.5.	Algo más sobre los costos de publicidad – El Factor “a”	371
IV.9.6.	El “quebranto por incobrable”	376
IV.10.	Asignando los gastos generales de marketing en función de “presupuestos”	377
IV.11.	Ciclo de vida de los productos y los gastos comerciales	381
IV.12.	Nociones básicas del “costeo objetivo” – “costeo kaizen” y – “costos estándar”	389
IV.12.1.	Costeo Objetivo para PyMEs	389
IV.12.2.	Noción general del concepto de “costos kaizen”	396
IV.12.3.	Nociones elementales del “costeo estándar”	398

IV.13.	Costo del ciclo de vida del producto y valor actual neto – costo del ciclo de vida del cliente y el valor actual neto – enfoque “financiero” de los “gastos comerciales”	402
IV.14.	<i>ANEXO VI: Aspectos generales de contabilización de ingresos por ventas y gastos comerciales en bodega</i>	406
IV.14.1.	Elección de los “centros de costos” y de “ centros de utilidad” en el área comercial.....	406
IV.14.2.	Contabilización de los Ingresos por Ventas	408
IV.14.2.1.	Registración de Ventas por Métodos Tradicionales	408
IV.14.2.2.	Registración de Ventas con el Uso de Cuentas Anexas	410
IV.14.2.3.	Registración del “Costo de Venta” de la Mercadería Vendida.....	411
IV.14.3.	Registración del consumo de Materiales, Elementos e Insumos Comerciales.....	412
IV.14.4.	El caso particular de los costos en “publicidad”	415
IV.14.5.	Contabilización de los gastos de personal comercial – sueldos y jornales y sus respectivas cargas sociales:	416
IV.14.6.	Contabilización de las depreciaciones de bienes de uso mensuales	420
IV.14.7.	Contabilización de servicios indirectos, ex servicios públicos e impuestos varios (excepto ganancias, IVA y similares).....	420
IV.14.8.	Distribución Secundaria de Gastos en el Área Comercial.....	422

CAPITULO V

APÉNDICE I: CASOS TESTIGOS DE ESTADOS CONTABLES DE BODEGAS RENTABLES

V.1.	Objetivo de este apartado	425
V.2.	Limitaciones del Trabajo.....	426
V.3.	Dimensiones de las bodegas de la muestra	426
V.4.	Aclaraciones previas adicionales	426
V.5.	Forma y orden de presentación de los datos.....	427

V.6.	Estados de Situación Patrimonial – Estado de Resultados – Principales Indicadores.....	427
V.7.	Algunos análisis sobre la situación patrimonial	430
V.8.	Rotación de Activos y Bienes de Cambio	431
V.9.	Relacionando las Rotaciones de Activos con los Márgenes Brutos	432
V.10.	El Resultado Operativo.....	433
V.11.	Otras relaciones de interés.....	434
V.12.	Resumen	435

CAPITULO VI

APÉNDICE II: VALUACIÓN DE MARCAS

UNA PROPUESTA PARA PYMES

VI.1.	¿Qué es una marca?.....	437
VI.2.	¿Por qué y para qué valorar una marca?	439
VI.3.	Valuación contable de las “marcas”	440
VI.4.	Valuación financiera o de “negocios” de las marcas	443
VI.5.	Una adaptación del método del “Premium Price” para casos de marcas de productos o líneas de productos en bodegas.....	444
VI.6.	Valuación de marcas mediante el descuento de flujos de fondos	457
VI.7.	Resumen	462

**Disco compacto
ARCHIVOS DE EXCEL**

- Plan de Cuentas Fincas 2007
- Plan de Cuentas Bodegas 2007
- Caso Bodega La Bonita Versión 2007 (Presupuesto en Bodega, Control de Gestión, Presupuesto Financiero, Análisis de Estados Contables, Proyecciones, Valuación de Empresa, etc.)
- Caso “RB2 – La Bonita” Versión 2007 (Simulador de punto de equilibrio para bodega exportadora que produce en el país en contexto inflacionario – Caso multiproducto, multimercados, multimonedas, etc.)
- Caso Restaurante Green Fish S.A. Versión 2007 (Costos, Plan de Cuentas, Costos por platos y menú, punto de equilibrio, etc.)
- Caso Costos Explicados Hotel Fish S.A. Versión 2007 (Costos, Estadísticas, Plan de cuentas, Asignación y distribución de costos, Determinación de costos por habitación, Simulador de negocios, Punto de equilibrio, Costos por temporadas, etc.)

LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTOS EN “BODEGA FAMILIA ZUCCARDI”

“En ‘Familia Zuccardi’ siempre entendimos que la administración y control de costos es un tema de toda la empresa y no solamente del Área de Administración y Finanzas. Con este enfoque comenzamos en el año 2006 con un plan integral de capacitación en costos que abarcó a gerentes y jefes de los diversos sectores de nuestra empresa tales como Fincas, Bodega, Restaurante, Comercialización, y, por supuesto, nuestra área de Administración. A partir de allí empezamos la tarea de mejorar permanentemente la información de costos, iniciando el proceso con un replanteo completo de nuestro Plan de Cuentas y profundizando los desarrollos de nuestro sistema de costos en fincas y restaurante. A mediados de este año 2007 nos encontramos en plena etapa de diseño y desarrollo del sistema de costos para bodega, estimando que el mismo estará en funcionamiento el próximo año. Por último pensamos concluir esta etapa mejorando la información de gestión del área comercial y asegurarnos la calidad y vigencia de este nuevo sistema mediante el replanteo y la mejora continua. Independientemente de los beneficios que implica una mejor información de costos, tanto para su gestión como par su control, en Zuccardi entendemos que cuidar y usar racionalmente los recursos económicos no es sólo una cuestión de competitividad, sino también de responsabilidad social empresaria, filosofía que llevamos a lo largo y a lo ancho de toda nuestra empresa. Esperamos que en el 2008 ya todo el nuevo sistema de costos esté en pleno uso, agradeciendo a los desarrollos y aportes de esta obra que, sin lugar a dudas, nos ha sido de mucha utilidad en este proceso que encaramos con énfasis el pasado año de mejorar permanentemente nuestra información de costos y de gestión.”

Bodegas Familia Zuccardi

Agosto 2007

FAMILIA ZUCCARDI
CULTO POR EL VINO

El autor agradece a “Bodegas Familia Zuccardi” por el apoyo en la realización de esta obra

PRÓLOGO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD DEL ACONCAGUA



Rolando Galli Rey

Mendoza, San Juan, y el resto de las provincias vitivinícolas de nuestro país, necesitaban una obra técnica sobre el análisis, comportamiento, medición, contabilización y gerenciamiento de los costos de esta rama de la actividad económica.

En el ámbito de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad del Aconcagua detectamos esta necesidad hace ya varios años y concluimos que nuestra institución debía contribuir más, entre otros aspectos, al fortalecimiento y desarrollo de las principales actividades económicas de la provincia en la cuál tenemos nuestra sede central.

Es por ello que encargamos esta tarea a uno de nuestros investigadores, especialista en la materia, el Cdr. Ricardo Billene, quién con sus antecedentes académicos y su experiencia práctica en fincas y bodegas, nos ha aportado una obra cuya lectura y análisis es imperdible para quienes actúen profesionalmente, en el ámbito de las ciencias económicas, en este tipo de empresas.

Desarrollos teóricos, profundización de conceptos, recomendaciones y consejos de implementación práctica, ejemplos de la vida cotidiana, aportes innovadores y creativos, ejemplos de aplicación concreta, y una gran cantidad y

variedad de aspectos más, se encuentran a lo largo de los cuatro capítulos que componen el libro.

Adicionalmente, nos brinda una serie de archivos electrónicos en formato de planillas de cálculo, referidos a Planes de Cuentas, Circuitos Administrativos Contables, Modelos de Formularios, Casos Prácticos de Presupuesto y Control de Gestión, Simuladores de Negocios, etc. que nos permiten utilizarlos tanto para profundizar nuestro estudio en la temática como para referencia y guía en nuestra actividad diaria en las áreas de Contaduría o similares de las fincas y/o bodegas en las cuales llevamos a cabo nuestro trabajo o profesión.

Esta obra, destinada, principalmente, a alumnos de ciencias económicas de los últimos años de la carrera y a profesionales recientemente graduados, les permitirá comenzar la escalera del conocimiento de los costos de fincas y bodegas varios peldaños más arriba que si lo intentaran hacer sin su lectura, ahorrándoles años de búsqueda, investigación y desarrollo de conocimientos que el autor ha transitado y ahora nos brinda con este trabajo.

Pero también, profesionales en ciencias económicas con más experiencia en esta actividad, como así también otros profesionales relacionados con la misma, pueden encontrar en el libro una importante fuente de consulta e inspiración para solucionar problemas cotidianos de información gerencial y encarar con creatividad y firmeza técnica, mejoras generales en sus empresas.

Agradecemos a Bodega Familia Zuccardi, Finca La Celia, Bodegas Chandón, Viñas de Argentina, y una gran cantidad de organizaciones más, por su importante colaboración en el desarrollo de esta obra.

Finalmente, nos despedimos alentando al Cdor. Ricardo Billene a continuar con la investigación, desarrollo y publicación de sus trabajos que tanto nos enriquecen y enorgullecen; y a quién le agradecemos por ser parte de nuestra Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad del Aconcagua.

A todos los lectores, esperamos, sinceramente, que disfruten de la obra.



Armando Gómez

Dr. Rolando Galli Rey
Setiembre 2007

PRÓLOGO

COMISIÓN DE GESTIÓN Y COSTOS DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA



Laura Marmolejo

Esta vez el Cdor. Ricardo Billene, un apasionado especialista en la materia de gestión y costos, nos acerca una obra en la que aborda el tema de los costos para la gestión en la industria vitivinícola.

Este trabajo es innovador no sólo por su temática, sino porque desarrolla interesantes modelos para la obtención de costos en fincas y bodegas, haciendo referencia permanente a su implementación en pequeñas y medianas empresas.

El autor comienza con el análisis de los temas introductorios de costos y su medición, plantea el ciclo productivo, la estacionalidad de los mismos, y las características generales de la organización administrativo contable de estos entes, enfatizando en diversas perspectivas que habilitan la evaluación de su gestión comercial. Todo esto

genera indudablemente un valor agregado para mejorar el control y la toma de decisiones en este tipo de negocios.

Lo oportuno del presente volumen reside en que está dirigido a un sector productivo en constante crecimiento, altamente competitivo y que se ha transformado en uno de los pilares en expansión de la economía en diversas regiones de nuestro país.



Eduardo Lezama

La claridad conceptual, su contenido práctico y la creatividad con que aborda la temática hacen de este libro, un material de estudio y consulta indispensable para quienes estén vinculados a la gestión de este tipo de empresas.

Cdora. Laura Marmolejo¹

Cdor. Eduardo Lezama²

Setiembre 2007

¹ Contador Público Nacional, coordinadora de la Comisión de Gestión y Costos del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, profesor universitario en temas de gestión y costos.

² Contador Público Nacional, Asesor en Gestión de empresas Pymes, docente universitario en temas de organización y gestión de empresas y miembro de la Comisión de Gestión y Costos del CPCE Mza.

PALABRAS DE LOS REVISORES

Lic. Diego F. Squartini, Cdor. Diego H. Ávila

Como colegas y testigos de la obra del Contador. Ricardo A. Billene, es para nosotros un orgullo participar de este trabajo, que entendemos es el primero que aborda la temática en nuestra región, conjugando de una manera excelente los aspectos de costos, con los procesos de las empresas vitivinícolas. Consideramos además que no existe bibliografía a nivel nacional que describa la temática de una manera tan clara, concisa y práctica.

Con sus valiosos e indiscutidos aportes, la misma nos atrapa, y muestra ingeniosos procedimientos contables y de control de gestión que no siempre tienen que ver con grandes inversiones de capital, sino más bien, con inversiones eficientes en capital humano.



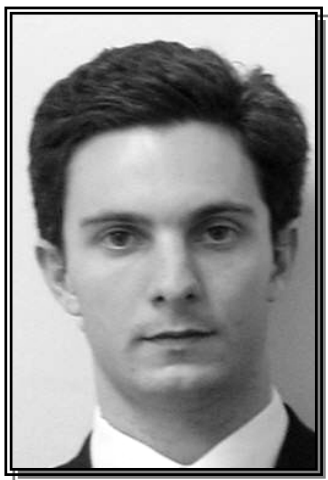
Diego Squartini

En particular destacamos la utilidad para:

- El estudiante en ciencias económicas o carreras afines, quienes encontrarán un mapa o guía práctica sobre la temática que indica cómo pueden manejarse los costos e información de gestión en empresas vitivinícolas;
- El profesional, jefe administrativo o asesor de empresas, que encontrará un juego de herramientas y soluciones novedosas;
- El personal administrativo, dueños y gerentes de empresas del rubro, quienes descubrirán en la lectura que la descripción de las técnicas y

procedimientos, está basada en la utilización de un lenguaje ameno, con elevado rigor técnico, que permite alinear y sintonizar las comunicaciones entre los distintos participantes y sectores.

Por su riqueza y contenido, entendemos que esta obra no debe estar ausente ni en las aulas ni en las bibliotecas de las Universidades, dado que contribuye sólidamente con enfoques prácticos y aplicados, siempre reclamados por los estudiantes avanzados, en especial de las disciplinas económicas.



Diego Ávila

Intuimos que la misma pasará a ser un hito y materia de referencia indiscutida, no sólo en el ámbito de los costos, sino de la actividad vitivinícola en particular.

Por último, nuestro más sincero y sentido agradecimiento a Ricardo, no sólo por invitarnos a participar, sino también por el valioso gesto de compartir de manera desinteresada, todos sus conocimientos técnicos sobre las disciplinas abordadas y su amplísima experiencia en el campo práctico, además de una cantidad de aspectos adicionales imposibles de valorar, como su espíritu optimista, su desapego de las cosas materiales y su fuerte inclinación por los valores familiares, que demuestran que él, no sólo es un íntegro profesional, si también un excelente compañero de tareas y amigo.

Lic. Diego F. Squartini³

Cdor. Diego H. Ávila⁴

Octubre 2007

³ Gerente de Finanzas del Banco Regional de Cuyo

⁴ Analista Señor de Costos del Banco Regional de Cuyo

BODEGAS CHANDÓN Y LA ADMINISTRACIÓN DE COSTOS



Marcelo Farmache

“Desde hace algunos años, se han producido importantes cambios que han impactado en los sistemas de información de los negocios, entendiendo como tal la combinación de productos, mercados y tecnología que generan un flujo de fondos.

Entre estos cambios, podemos mencionar: el foco en la creación de valor para el cliente, la administración de la calidad total, los avances tecnológicos aplicados a la industria para obtener mayor productividad, la globalización de los mercados, y una mayor orientación hacia prácticas de negocios éticos y que además permitan el cuidado del medio ambiente. Estos cambios están impulsados por la necesidad de crear y mantener una ventaja comparativa que permita lograr la diferenciación.

El concepto de generación de valor posee una connotación de largo plazo o de permanencia en el tiempo, es por este motivo que se debe asociar a elementos tales como satisfacción y lealtad del cliente, productividad del personal, conocimiento, innovación y tecnología.

El sistema de información de una empresa debe estar alineado con su estrategia y debe servir para brindar información en tiempo real acerca del cumplimiento de los objetivos estratégicos que han sido fijados, de forma tal de poder anticipar desviaciones para aplicar las medidas correctivas correspondientes.

En Bodegas Chandon entendemos que nuestro negocio (desde el punto de vista productivo) tiene tres etapas claramente diferenciadas: nuestros viñedos en primer lugar, luego la elaboración de nuestros vinos y espumantes y finalmente su fraccionamiento. Finalmente, la logística y la comercialización de nuestros productos completan la actividad de la empresa.

El sistema de costos que tenemos implementado, se adapta a la realidad económica de cada etapa, para efectuar una correcta medición de la actividad en su conjunto. La toma de decisiones en cada uno de esos procesos, impacta en la rentabilidad de nuestros productos en momentos distintos y de manera diferente.

Con la implementación de sistemas de ERP, se logra centralizar la diversidad de procesos existentes – desde el punto de vista de la información - y facilitar la integración del sistema de costos, tanto en la etapa de planificación, como en la de control y medición de la actividad realizada. El objetivo es maximizar los resultados, empleando los recursos de forma óptima, asegurando la protección de valor para el accionista.”

Cdor. Marcelo Farmache

Gerente de Finanzas

Septiembre 2007

LA ORIENTACIÓN HACIA LOS COSTOS EN “FINCA LA CELIA”



Eugenia Godoy

“La industria vitivinícola argentina ha modificado su forma de producción, elaboración y comercialización de manera sustancial desde los años 90.

Finca La Celia que nació en el año 2000, está inmersa en esos cambios globales, y desde entonces ha logrado un buen posicionamiento relativo en Argentina. Sin embargo las ventajas comparativas no han de ser tan grandes que cubran deficiencias en la operación. A esto se le suma el hecho que el mercado de vinos a nivel mundial presenta sobreoferta, con numerosos países compitiendo, la mayoría de ellos más consolidados que Argentina. Por ello se hace imprescindible alcanzar la excelencia en el manejo de la información; esto nos permitirá ser altamente competitivos en este contexto.

Fue así que a fines del año 2005, vimos la necesidad de trabajar fuertemente en los costos de nuestros vinos; por lo que durante el año 2006, asumimos el desafío de implementar un plan para la reducción de los mismos, pero sin resignar nuestro fin último que es obtener productos de máxima calidad.

Basándonos en un gran trabajo en equipo y en el compromiso de todas las personas de cada uno de los procesos involucrados; con valiosos aportes desde enología, abastecimientos, compras, comercial, producción y administración y finanzas; logramos afrontar exitosamente la tarea. Además se incorporó un sistema de gestión en la bodega, que nos permite contar en la actualidad con información en

línea respecto de todos los movimientos de vinos que se llevan a cabo y cómo se van formando los costos de nuestra materia prima.

Pero la excelencia no se logra sólo con buenos sistemas de información. Finca La Celia, ha entendido esto y ha asumido un fuerte compromiso:

- Con su personal, capacitándolo y permitiéndole desarrollarse en sus puestos de trabajo.
- Con la calidad de sus procesos y de sus productos, mediante la certificación de normas ISO 9001, OSHAS 18001 y HACCP.
- Con el medio ambiente, a través de la certificación ISO 14001, siendo la primera bodega argentina en certificar esta norma.

En Finca La Celia hemos aprendido que el costo lo hacemos entre todos, día a día, cada uno desde su rol en la compañía, contribuye a alcanzar la excelencia buscada.

Los aportes de este libro, resultarán de gran ayuda para todos aquellos que deseen conocer e incursionar en este maravilloso mundo de la vitivinicultura, permitiéndoles acercarse al manejo de la información y de los procesos involucrados, desde las labores en la vid hasta la comercialización de los vinos.”

María Eugenia Godoy
Jefe de Administración
Setiembre 2007

PALABRAS DEL REVISOR ESPECIAL

Contador Pablo Artola



Pablo Artola

La obra muestra un aspecto actual y práctico de las actividades desarrolladas en viñedos y bodegas y su comercialización.

Los autores están bien orientados a dar un entorno de entendimiento de los costos que se encuentran en la actividad vitivinícola y su aplicación no sólo contable sino también extracontable en la necesidad diaria de la gestión empresarial para la toma de decisiones.

Existe un uso de términos amenos que llevan a una comprensión directa de las situaciones planteadas.

En varios pasajes del libro se menciona el peso relativo de cada concepto o componente de costo sobre el total, y de allí la importancia de buscar la mejor medición para la determinación de los mismos.

Es importante no perder de vista los objetivos propuestos por los directivos o usuarios de los informes de costos y el análisis de costo/beneficio de la información solicitada.

De la obra también se desprende que queda pendiente un desafío para los sistemas de gestión integrados y soportados sobre bases de datos relacionales existentes en el mercado - hoy utilizado por las empresas más grandes - de llegar a las pequeñas y medianas empresas vitivinícolas con un producto que se adapte a sus necesidades de información, con costos de implementación acordes.

Por último quiero dar las gracias a Ricardo por confiarme los borradores para su revisión y descubrir en mí la necesidad de poder compartir la “visión” práctica que la carrera profesional me brindó a través de los años de ejercicio ya sea como auditor o como responsable de la gestión y toma de decisiones en empresas de la industria vitivinícola.

Cdor. Pablo Artola

(Gerente de Administración y Finanzas
Viñas Argentinas S.A.)

Octubre 2007

PALABRAS PRELIMINARES DEL AUTOR

¿A quienes está dirigida esta obra?

Cuando comencé a dar mis primeros pasos en “contabilidad” y “costos” para fincas y bodegas, mi primer obstáculo fue la falta de bibliografía sobre el tema.

Un interesante cuadernillo de estudio del Dr. Pellegrino, de la Cátedra de Costos de la Universidad Nacional de Cuyo, y un capítulo sobre “Costos Vitivinícolas” de Carlos Gimenez y colaboradores, eran los únicos materiales disponibles por aquel entonces, lectura que me resultó de gran ayuda para esa etapa inicial.

Posteriormente, al interiorizarme cada vez más en la actividad, fui efectuando mis propios desarrollos de sistemas contables y de costos para este tipo de empresas, tomando ya una visión y un enfoque particular de la materia que es lo que he querido ofrecer y compartir con Uds. en esta obra.

Pero el impulso central que me llevó a materializarla fueron los jóvenes contadores que recién ingresaban a esta actividad, dado que no contaban con un texto inicial que les allane y alivie un poco el camino de conocer y prepararse para llevar la contabilidad y los costos en fincas y bodegas.

Es por ello que esta obra está dirigida, principalmente, para los jóvenes profesionales, o estudiantes avanzados de ciencias económicas, que están comenzando a incursionar en esta tan interesante y apasionante industria.

Sin embargo, los años que este material lleva en preparación, me han mostrado que tanto gerentes administrativos, ejecutivos, prácticos del área de administración y finanzas, consultores especializados de empresas, auditores

externos, y una gran cantidad de profesionales y ejecutivos de otras disciplinas (ingenieros, enólogos, etc.) se han visto interesados en esta obra y me han solicitado su publicación.

Entonces, tratando de satisfacer también estas necesidades e inquietudes específicas, relacionadas con la “administración del negocio” más que con “la contabilidad e información de costos”, incorporé el Capítulo IV, en el que les detallo mis desarrollos sobre las mediciones de costos y resultados de la actividad comercial y el uso de dichos análisis para mejorar la gestión integral y la rentabilidad general de las bodegas.

Por lo que la obra tiene un doble enfoque: por un lado, los contadores recién egresados y estudiantes de los últimos años de la carrera, y por otro los ejecutivos y asesores de empresas que trabajan asiduamente en mejorar los resultados de las mismas.

Entiendo que ambos se verán identificados con parte del trabajo y espero, sinceramente, que la misma puede serles de utilidad.

¿Qué conocimientos previos se requieren para aprovechar la obra?

Los capítulos y partes más específicas referidas a “organización administrativo contable”, “contabilidad general” y “contabilidad y análisis de costos”, parten del supuesto que los lectores tienen un conocimiento general y básico de dichas materias, sin la necesidad de ser especialistas en ellas.

Para aquellos lectores técnicos que quieran aprovechar con mayor profundidad los desarrollos contables y de costos que contiene la obra, les recomiendo que tengan textos de contabilidad general y de costos a mano, de tal forma de “repasar” aquellos conceptos básicos que deban reforzar para aprovechar el libro en toda su envergadura.

Sistemas y Cálculos de Costos para PyMEs⁵, y Contabilidad Integrada para PyMEs y Estudios Contables⁶, son dos obras que se complementan, y en las cuáles se basa, el presente libro.

⁵ Ricardo A. Billene y Colaboradores “Sistemas y Cálculo de Costos para PyMEs” Versión en CD (Mendoza, 2005)

⁶ Ricardo A. Billene “Contabilidad Integrada para PyMEs y Estudios Contables” (La Ley, Buenos Aires, 2006)

Enfoque General del Libro

El enfoque general del libro es “administrativo – contable”, con énfasis en aspectos de organización contable, circuitos administrativos contables, etc.

Por supuesto, se incluye una relevante cantidad de métodos y modelos de medición de costos y resultados, pero todos ellos parten del supuesto de que la empresa ya ha implementado un buen “sistema administrativo contable” necesario para obtener los datos elementales de las mediciones a las que nos referimos.

Adicionalmente, y apuntado a “quienes toman las decisiones”, cada capítulo, y en especial el cuarto, incluyen apartados especiales con “enfoque de negocios”, que, reitero, apoyan a la toma de decisiones en la búsqueda de mejorar los resultados de la bodega tanto en el corto como en el mediano y largo plazo.

Modalidad de la Propuesta Contable

Al final de los capítulos II, III y IV, el lector encontrará “Anexos” referido a la contabilidad de costos para fincas y bodegas PyMEs.

Estos anexos parten de la base de que la bodega no posee grandes e importantes inversiones en software contable y de gestión (SCG) con módulos específicos de costos, de contabilidad de productos, de administración de fincas y bodegas, etc.

En el “contexto” en el que desarrollamos los anexos, suponemos que la bodega tiene un software tipo “enlatado” de las marcas que más abundan en el mercado argentino por estas épocas (2006 – 2007), los que no disponen de los módulos indicados en el párrafo anterior.

Además, nuestra “empresa objetivo”, no lleva contabilidad de costos con inventario contable permanente, es decir, no contabiliza la “salida de materiales y de productos terminados” cada vez que los vende, sino que determina el “costo de ventas” por diferencia de inventarios (existencia inicial + compras – existencia final) solamente al cierre del ejercicio.

En este esquema de trabajo nuestra propuesta contable “no es más que eso”, una propuesta más sobre como obtener información de costos para la gestión en estos entornos, dentro de decenas y decenas de alternativas de solucionarlo.

El lector no debe interpretar que nuestra propuesta contable es la única ni tampoco la mejor, sino sólo una alternativa que a mí me ha resultado de mucha utilidad en la práctica.

Contenido

Además del contenido teórico / técnico de los cuatro capítulos, les adjunto archivos en “excel” con modelos de Planes de Cuentas para Fincas y Bodegas, y una serie de casos de análisis que complementan y refuerzan el texto de los mencionados capítulos.

Colaboradores y Revisores

Quiero agradecerles, especialmente, a todos los colaboradores y revisores por el esfuerzo vertido en materializar este trabajo.

Sin lugar a dudas la obra se ha enriquecido en una gran medida fruto de los aportes de mis amigos y colegas, quienes han compartido conmigo el “ideal” de entregar a nuestra sociedad, y a la “industria vitivinícola” en particular, un texto de lectura que sirva como base para comenzar a conocer y manejar los costos en fincas y bodegas.

Dra. Laura Marmolejo, Dr. Rodolfo Paolucci, Dr. Eduardo Lezama, Dr. Pablo Artola, Dr. Diego Ávila y Lic. Diego Squartini, reciban Uds. mis más sincero agradecimiento.

Palabras Finales

A mi esposa y a mi hija, por todas las horas de familia “robadas” para realizar este trabajo, les pido perdón y se las dedico a Uds. con todo mi corazón.

A los lectores, especialmente a los jóvenes contadores que comienzan en esta actividad, mi deseo sincero es que puedan aprovecharla y disfrutarla leyéndola tanto como lo hice yo al escribirla.

Muchas Gracias.

Ricardo A. Billene
Agosto 2007

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN A LOS SISTEMAS, CÁLCULOS Y MEDICIONES DE COSTOS PARA LA GESTIÓN DE FINCAS Y BODEGAS

I.1. Introducción a los costos y a las mediciones de costos

I.1.1. Concepto de “Costos”

Antes de comenzar a hablar de “costos”, es necesario que unifiquemos el “concepto” con el que trabajaremos a lo largo de toda la obra:

Costo es el sacrificio de recursos económicos realizado en el desarrollo de actividades tendientes a lograr cierto objetivo, expresado en términos monetarios⁷

Del texto anterior se desprenden cuatro conceptos claves que hacen a la esencia técnica del “costo” y que deben tenerse presente durante toda la obra:

- **Recursos Económicos:** Son aquellos bienes (tangibles o intangibles) y servicios que se utilizan en una empresa para el desarrollo de sus actividades y logros de sus objetivos. No se encuentran en forma libre en la

⁷ Ver: Ricardo A. Billene “Costos para PyME” (Errepar, Buenos Aires, 2002)

naturaleza y son “escasos”, por lo que hay que “pagar” sumas de dinero (en algún momento del tiempo) para obtenerlos, utilizarlos, consumirlos o disponer de ellos.

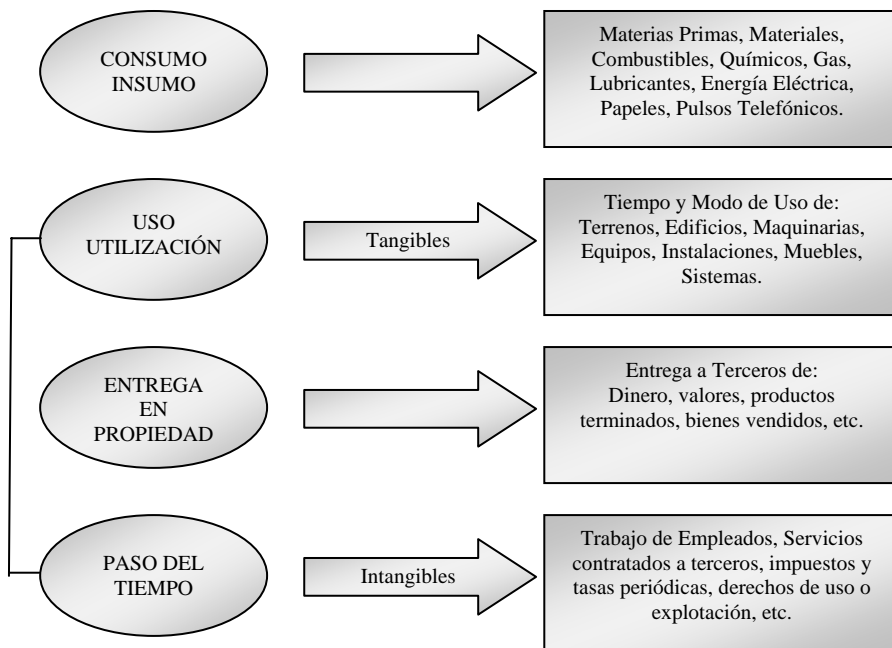
- **Sacrificio:** Es la acción, actividad o proceso de consumir, utilizar y transformar los recursos económicos haciendo que los mismos dejen de estar en el estado en que se encontraban antes de tal acto (sacrificio).
- **Actividades:** Es el conjunto de tareas, acciones y procesos que se desarrollan en una empresa para poder producir y comercializar los bienes y servicios y darle un funcionamiento integral y legal a la empresa. Son las acciones que llevan a cabo el proceso de “sacrificar” los “recursos económicos” tras el logro de determinados objetivos.
- **Objetivo:** Es la razón, o conjunto de razones, para los cuáles se realizan las actividades de sacrificar recursos. La razón principal es la de obtener utilidades, pero ésta se logra, generalmente, mediante la producción y venta de bienes y servicios (satisfacción de necesidades de clientes), por lo que estos últimos objetivos son a los que se hace referencia, principalmente, en la definición.

I.1.1.1. Listado de recursos económicos que se utilizan y sacrifican habitualmente en las empresas – resumen -

A continuación, se presenta una lista ejemplificativa de los recursos más habituales con los que cuenta una empresa para el logro de sus objetivos:

- Recursos Tangibles
 - Recursos Tangibles de Rápida Movilidad
 - Propios (materias primas, materiales, productos químicos, repuestos, etc.)
 - De terceros a rendir (bienes tangibles que se pagan sólo si se utilizan o consumen – similar a tenerlos en consignación pero para uso propio en lugar de ventas)
 - Recibidos en Consignación (para comercializar)
 - Recursos Tangibles Permanentes

- Propios (bienes de uso en general, terrenos, máquinas, vehículos, etc.)
 - Alquilados a Terceros (inmuebles, edificios, oficinas, fincas, bodegas, etc.)
 - Recibidos o Adquiridos en Leasings (camiones, tractores, maquinaria, etc.)
- Recursos Financieros
 - Propios (dinero y valores en cajas y bancos, etc.)
 - Prestados por Terceros (autorización para girar en descubierto, créditos disponibles, etc.)
- Recursos Intangibles
 - Propios (marcas, nombre de la empresa, patentes autogeneradas, softwares, etc.)
 - Alquilados o Cedidos por Terceros (franquicias, patentes, etc.)
- Insumos Energéticos y Consumos Asimilables
 - Propios (energía eléctrica, gas, combustibles, etc.)
 - Cedidos por Terceros (a consumo, recibidos en consignación o préstamo, etc.)
- Servicios Contratados a Terceros
 - Servicios Prestados por Terceros en forma permanente (mantenimiento, limpieza, vigilancia, comunicaciones, asesoramiento, servicios profesionales, etc.)
 - Servicios Prestados por Terceros en forma Temporal o Cíclica (poda, cosecha, flete y acarreo, personal eventual, etc.)
 - Servicios Prestados por Terceros en forma puntual (capacitación, reparaciones de daños en viñedos, campañas publicitarias, etc.)
- Recursos Humanos
 - Personal Permanente en Relación de Dependencia (sueldos, cargas sociales, SAC, etc.)
 - Personal Temporario en Relación de Dependencia (sueldos, cargas sociales, SAC, etc.)



- Trabajo personal de los propietarios (honorarios directores, sueldos de directores/gerentes, etc.)
- Otros Recursos Económicos
 - Derechos e Impuestos de Uso de Espacio, Terrenos y Recursos en General (impuesto inmobiliario, tasas municipales, impuesto automotor, etc.)
 - Derechos de desarrollar actividades económicas (habilitaciones municipales, impuestos a las actividades comerciales, etc.)
 - Derechos al uso de recursos específicos (impuesto a los débitos bancarios, tasas y sellados, gastos aduaneros, etc.)
 - Derechos a apropiación de ingresos y utilidades (impuesto a las ganancias, impuesto a los ingresos brutos, etc.)
 - Otros

I.1.1.2. Formas de sacrificar los recursos económicos

Los recursos económicos pueden sacrificarse, es decir pasar de un estado de “no uso” a un estado de “uso, consumo o extinción” de diversas maneras.

A continuación presentamos un breve resumen dado que este tema será ampliado con mayor profundidad a lo largo de la obra.

El esquema anterior muestra las cuatro formas básicas y elementales de “sacrificar” recursos económicos, es decir, de “incurrir en costos”, que tiene una empresa.

Por otro lado, los tres problemas básicos en la medición de costos para un determinado “objeto de costos” son:

- **Inventariar** el uso o consumo de recursos (identificar los recursos económicos que se sacrifican en la obtención o logro de un objetivo, por ejemplo, elaborar un botella de vino);
- **Medir** la cantidad de recursos sacrificados en el logro del objetivo (en términos físicos, por ejemplo, la cantidad de kilogramos de uva que se necesita para elaborar una botella de vino fino);
- **Valuar** en unidades monetarias los sacrificios de los recursos económicos en el proceso de obtención de los objetivos buscados. (asignarles valor en \$, por ejemplo, a los kgs. de uva para elaborar la botella de vino).

I.1.2. Clasificación de costos según la forma de asignación a los objetos de costos

Para poder medir en términos monetarios el costo de obtención de la uva, el costo de la cosecha, el costo de elaboración de un vino a granel, el costo de producción de una botella de vino terminada y puesta a disposición para la venta, el costo de vender y entregar una botella de vino, etc. se requiere de un sistema o metodología de “medición”, mecanismo que se basa en los siguientes elementos:

- Concepto e identificación de los objetos de costos;
- Determinación de los costos directos asignables a los objetos de costos;
- Identificación de los costos indirectos y definición del proceso de cargo o asignación de los costos indirectos a los objetos de costos;
- Cálculo final del costo de producción integral, informes de análisis, simulaciones, etc.

Veamos, brevemente, algunos de los conceptos anteriores:

Un “objeto de costos” es un elemento para el cual se requiere una medición de costos en particular.

Tipos más comunes de “objetos de costos”:

- **Productos** (uva cosechada, vino a granel, botella de vino, caja de vino, etc.);
- **Servicios** (entrega de productos, servicio de turismo, de degustación, de hotelería, de restaurante, etc.);
- **Obras – Proyectos** (desarrollo de una nueva plantación, ampliación de la capacidad de bodega, instalación de una planta de fraccionamiento, armado de un stand en una feria, construcción de un local comercial, etc.);
- **Terrenos** (plantaciones, cultivos, sectores de una instalación, etc.);
- **Centros de Responsabilidad dentro de una empresa** (costos de los centros de costos, centros de utilidad, etc.);

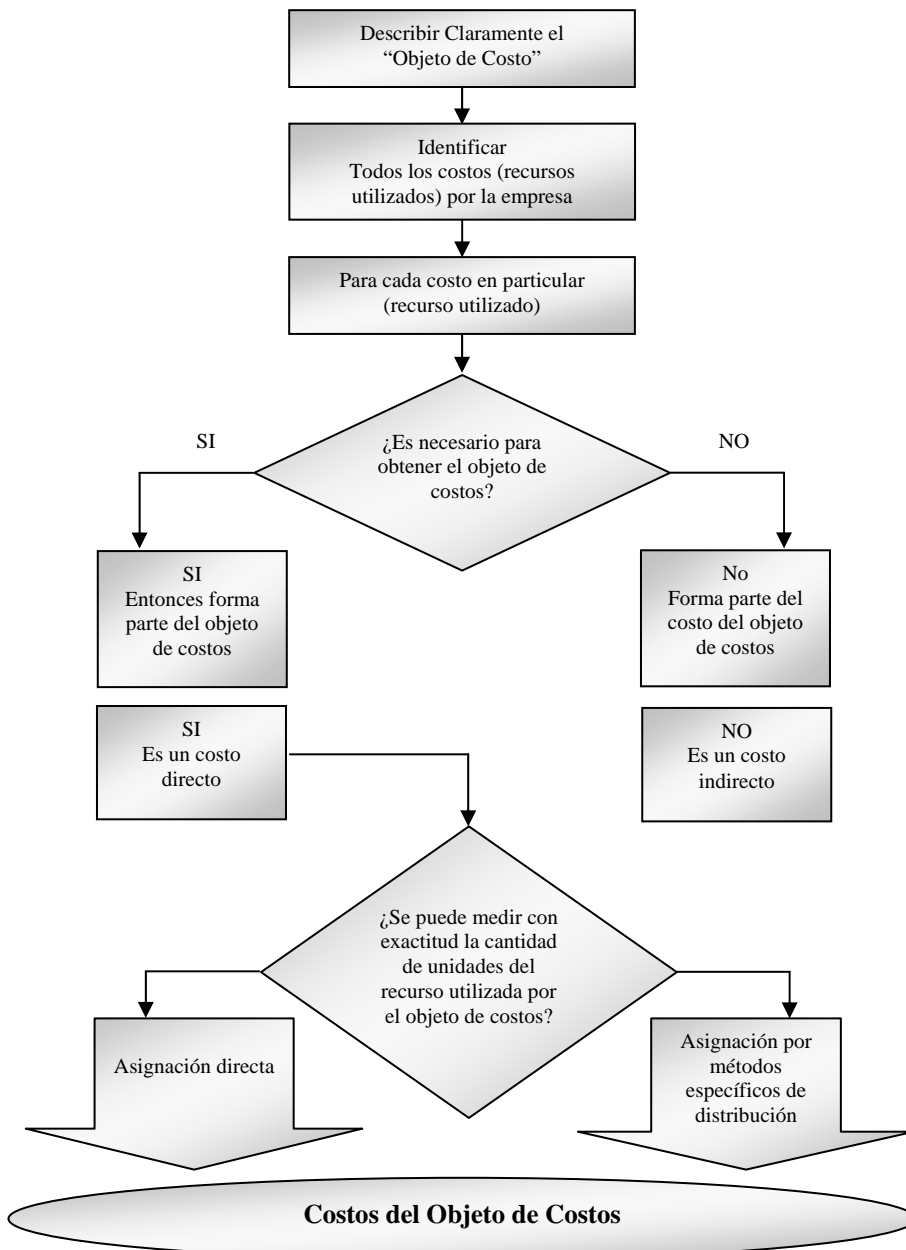
- **Funcionamiento de un Sector de la Empresa** (gastos mensuales del sector de márketing, de contaduría y finanzas, del depósito de productos terminados, etc.);
- **Otros** (clientes, actividades, diseño de productos, canales....).

Se debe individualizar y describir “adecuadamente” el objeto de costos, dado que resulta distinto hablar, por ejemplo, del costo de producción de un artículo, que del costo de venta del mismo, que del costo variable de dicho artículo, que del costo de elaboración puesto en el almacén de fábrica o en el depósito de venta, etc.

Los costos pueden ser → con respecto a un “objeto de costos” en particular:

- **Directos**: No ofrecen inconvenientes ni dudas respecto a su asignación al objeto de costo. Se puede determinar con mucha precisión la cantidad de unidades del recurso económico que utiliza o consume el objeto de costos que se mide;
- **Costos Directos bajo estimaciones razonables**: Con simples cálculos matemáticos se pueden establecer los consumos de estos costos directos que realizan los objetos de costos finales. Ya se requieren de mediciones y estimaciones, pero éstas son razonables y seguras , por lo que es confiable la medición que se realiza de la cantidad de unidades del recurso económico que consume una unidad del “objeto de costo”;
- **Costos Indirectos**: Son aquellos necesarios para el desarrollo del proceso de producción (explotación, elaboración, etc.) de un objeto de costos, pero que por su naturaleza no se puede conocer con exactitud o razonabilidad la cantidad de unidades de estos recursos indirectos que se sacrifican en cada objeto de costo, siendo necesario recurrir a metodologías técnicas de asignación y distribución de estos costos indirectos.

Veamos el siguiente esquema:



El esquema anterior muestra lo que hay que hacer con cada costo identificado en la empresa para evaluar, primero, si corresponde o no al objeto de costo seleccionado, y posteriormente, en caso de corresponder, si se puede asignar directamente o requiere un método específico de asignación y distribución.

A esta altura es fácil adivinar que el costo de “un objeto de costos” (una botella de vino terminada) se compondrá de una porción de costos directos y otra de costos indirectos para que, sumadas, conformen el costo total de producción / elaboración del producto.

I.1.3. Costos para fines “contables” versus costos para fines de “gestión”

Al hablar de costos en una empresa suelen confundirse o mezclarse los conceptos, dado que hay distintos enfoques de acuerdo a la profesión y otras definiciones que se tomen para medirlos.

Así, por ejemplo, es común que el concepto de costos que tiene un ingeniero sea distinto al de un contador, y éste a su vez sea distinto al de un economista, y al de un agrónomo, y al de un especialista en finanzas, etc.

Desde **el punto de vista “contable”** “el costo de producción y el costo de venta” de un artículo debe medirse específicamente de acuerdo a normas emitidas

¡ADVERTENCIA!

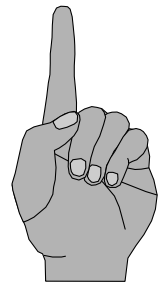
EN LA CONTABILIDAD GENERAL Y SUS NORMAS

Se habla del “Costo de Ventas” en el Estado de Resultados pero, concretamente, se refiere al costo de producción o compra de los productos terminados vendidos.

NO SE PUEDEN INCORPORAR EN DICHO “COSTO DE VENTA CONTABLE” GASTOS COMERCIALES

MIENTRAS QUE EN LA JERGA DIARIA Y EN ADMINISTRACIÓN

El “Costo de Ventas” de un artículo está compuesto por el costo de producción o compra del mismo más todos los gastos necesarios para venderlo y entregarlo a los clientes (gastos comerciales)

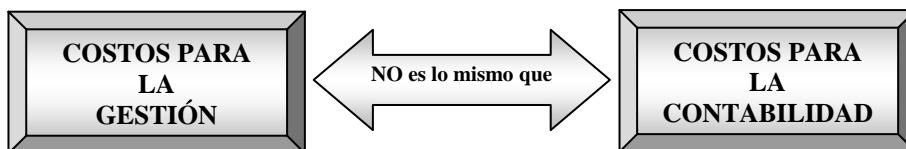


por la profesión para que sean incluidos (dichos costos) en los estados contables oficiales y legales de la empresa.

Por ello, a los costos de los productos (estén estos en existencia o hayan sido vendidos durante el ejercicio) calculados de acuerdo a las normas contables vigentes les llamamos **costos contables** que son obtenidos mediante la **Contabilidad General** y, para aquellas empresas que la tienen implementada, por la **Contabilidad de Costos**.

Todos aquellos otros cálculos de costos que no sean los utilizados para los informes contables oficiales (balances, estado de resultados, etc.) los denominamos genéricamente **costos para fines de gestión** y se pueden construir tanto con criterios contables como con criterios de ingeniería, de economía, de finanzas, administración de empresas, etc.... sólo que estos cálculos no podrán incluirse en los estados contables oficiales de la empresa.

El esquema siguiente resume lo que sucede con estas alternativas de cálculo y medición de costos:



Costos “Contables”

- Datos históricos y reales;
- Surgen de la contabilidad;
- Registrados según normas técnicas (resoluciones técnicas);
- Cumplen principios o criterios de la profesión contable;
- Normalmente se calculan una vez al año para el cierre del ejercicio;
- Para Valuación del rubro “Bienes de Cambio” de los Balances y para Determinar el “Costo de Ventas” del Estado de Resultados.

Costos para fines de “Gestión”

- Datos históricos (reales), estimados, proyectados, consultados recientemente a proveedores, presupuestados, obtenidos de estudios de ingeniería, etc.
- Basados en estudios específicos, en simulaciones y estimaciones, en previsiones, en mediciones de actividades industriales específicas, en supuestos, en datos contables históricos, en consultas o presupuestos recientemente solicitados a proveedores, etc.
- Requisitos fundamentales son: **razonabilidad – integridad – pertinencia;**
- Para análisis y control de gestión, y para la toma de decisiones.

En los casos en los que la contabilidad valúa sus inventarios de fin de ejercicio al costo de reposición, estos tienden a acercarse a los cálculos de costos para fines de gestión.

Los costos para gestión no necesariamente deben salir de la contabilidad ni concordar con criterios contables, aunque la contabilidad es una buena fuente de información para armar costos para fines de “gestión”.

Resumiendo: Cuando hablamos de “costos” en una empresa debemos advertir al interesado si se trata de un “costo contable” o de un “costo para fines de gestión”.

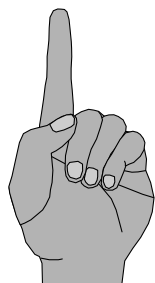
I.1.4. Naturaleza “extracontable” y “estimada” de los cálculos de costos para la gestión de las pymes

Características generales observadas en las bodegas PyMEs durante los años 2000 a 2007.-

- La mayoría de las PyMES NO llevan una contabilidad de costos permanente;
- Obtienen, contablemente, el costo de venta (o costo de producción de los artículos vendidos) una vez al año al cierre del Balance por medio del método de diferencia de inventarios (Existencia Inicial + Compras + Gastos de Producción / Explotación – Existencia Final = Costo de Ventas);

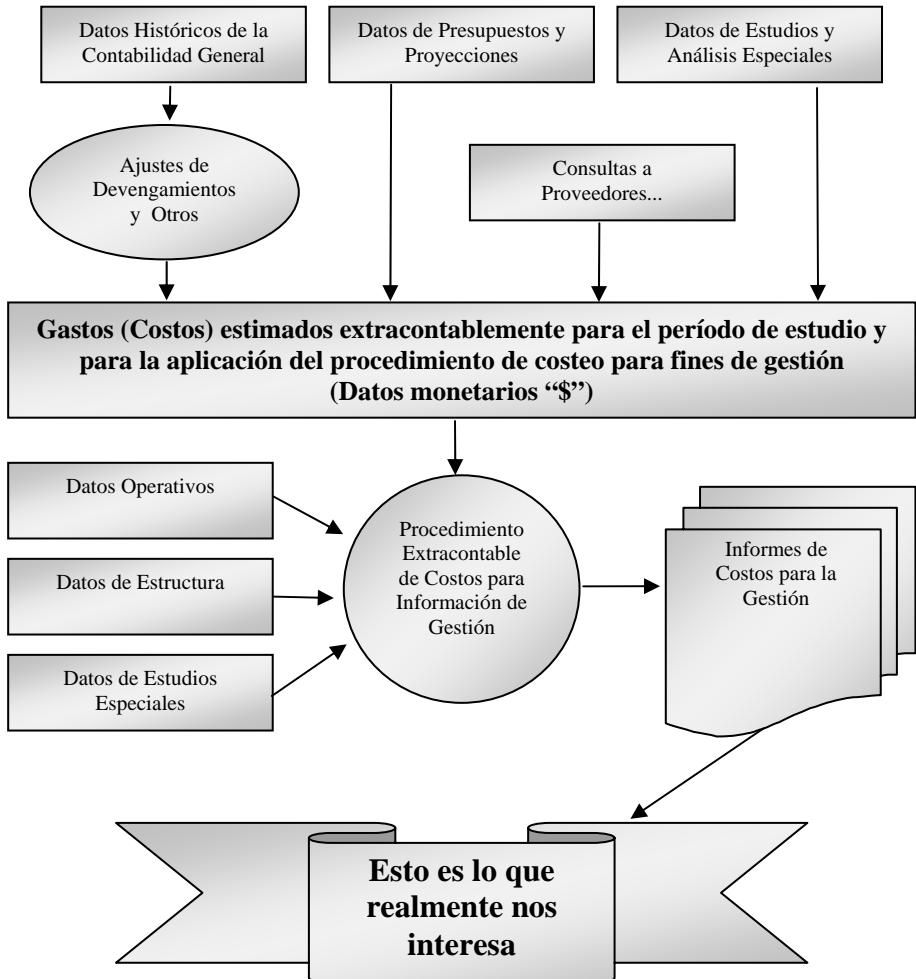
- A lo sumo calculan los costos “directos” y “variables” de sus productos para fines de gestión (materias primas, materiales, envases, etiquetas, corchos, cápsulas, cajas, etc.);
- No asignan costos indirectos o, si lo hacen, es por prorrates generales de única base (muy peligroso);
- Registración de algunos (o varios) gastos por el “percibido” en lugar del “devengado”;..
- Falta de identificación del consumo de materias primas y materiales en los productos, órdenes o centros en los que son consumidos o utilizados;
- Registración del “Costo de Venta”, “Depreciaciones”, “Devengamiento de Intereses”, “Tomas de Inventarios”, etc. una única vez al año para el cierre del balance anual;
- Escaso grado de apertura de las cuentas (en el Plan de Cuentas) de gastos y costos. La información contable cumple fines legales e impositivos pero no de gestión ni de control de gestión;
- Otros problemas.

Sin embargo, una solución es:



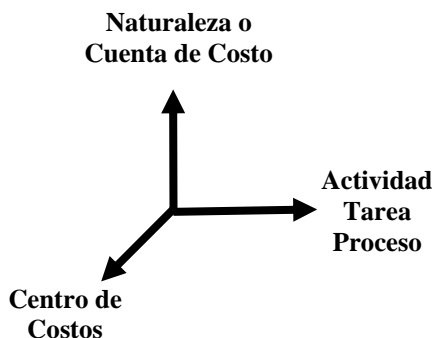
NO COMPLICAR LA CONTABILIDAD
Y...
RECURRIR A INFORMACIÓN Y CÁLCULOS
EXTRACONTABLES

Esquema de Fuentes de Información para “Costos con fines de Gestión”



Un aspecto adicional a aclarar es que la “información de gestión de costos” en las empresas tiene tres dimensiones a ser consideradas:

Tres dimensiones básicas de la información de costos primaria



- **Naturaleza:** Es la denominación que recibe el recurso económico que es utilizado o sacrificado (ej.: uva, ácido tartárico, energía eléctrica, abono, teléfono, combustible, sueldo, honorario, etc.);
- **Centro de Costos:** Es el lugar físico, sector de la finca o bodega, o función empresarial en donde se produce el proceso de sacrificio del recurso económico (también, complementariamente, aunque no es su concepto “puro”, puede utilizarse para obras, lotes de productos, productos individuales, servicios, etc.); y
- **Actividad o Proceso:** Es el conjunto de tareas o acciones que deben realizarse para que se transformen o sacrifiquen los recursos económicos (en aras de obtener los productos finales) en los lugares identificados como centro de costos (éste en su concepto tradicional).

Por ejemplo: Se realiza la poda (actividad) en las hectáreas de la finca correspondiente a las uvas Malbec (centros de costos), para obtener el lote específico de uvas Malbec (producto)

El sistema de información de una empresa debería brindar las tres dimensiones de cada costo en los momentos oportunos

El cuadro siguiente muestra una relación muy habitual en las Fincas y Bodegas PyMes entre el tipo de “dimensión” de cada costo y los sistemas (o softwares) informáticos de donde se obtienen:

	Sistema o Software de Captación de Información	Naturaleza de la Información
a) Costos por Naturaleza o Cuenta Contable	Software Contable y de Gestión (SCG) Sistema de Contabilidad Oficial de la Empresa	Contable
b) Centros de Costos	Software Contable y de Gestión (SCG)	Extracontable o de Gestión
c) Procesos – Actividades – Tareas	Softwares de Control de Producción Desarrollados a Medida – Información en Excel, Access, Manual, etc.	Extracontable o de Gestión

Veamos, a continuación, los aspectos esenciales de los “centros de costos”

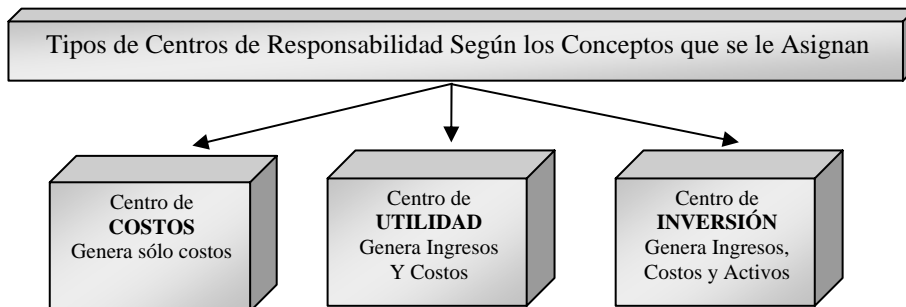
“CENTROS DE COSTOS (CENTROS DE RESPONSABILIDAD)”

La denominación técnica correcta es la de “centros de responsabilidad”

CENTRO DE COSTOS – Centro de Responsabilidad

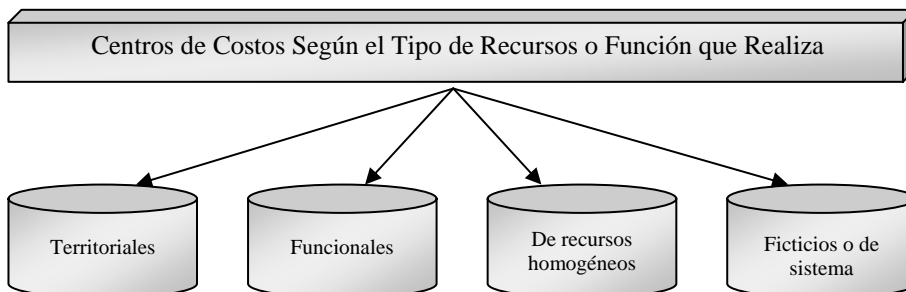
- Es una sub-unidad organizacional dentro de una empresa donde se realizan actividades o funciones con un mismo fin o con cierta homogeneidad.
- Es un conjunto de recursos que cumplen funciones o tareas relativamente homogéneas dentro de la empresa.
- Es una unidad o elemento de acumulación interna de datos dentro de la empresa.

NOMBRE TÉCNICO CORRECTO → “CENTRO DE RESPONSABILIDAD”



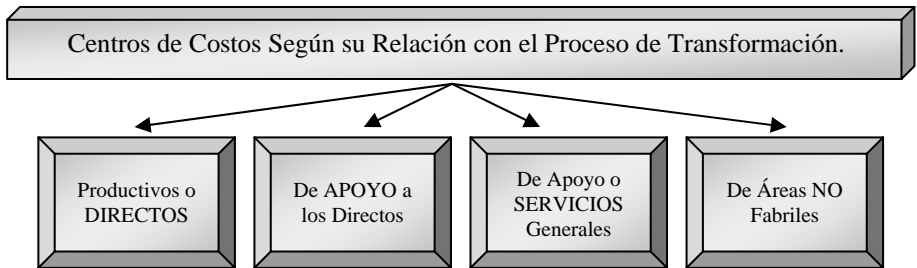
FINALIDAD INFORMÁTICA DE LOS “CENTROS DE COSTOS”:

Focalizar, Localizar o Asignar información referida a ingresos, gastos, activos, recursos, tareas, etc. en subdivisiones o sectores internos de la empresa que permita un mejor control organizacional y un mayor apoyo a la toma de decisiones



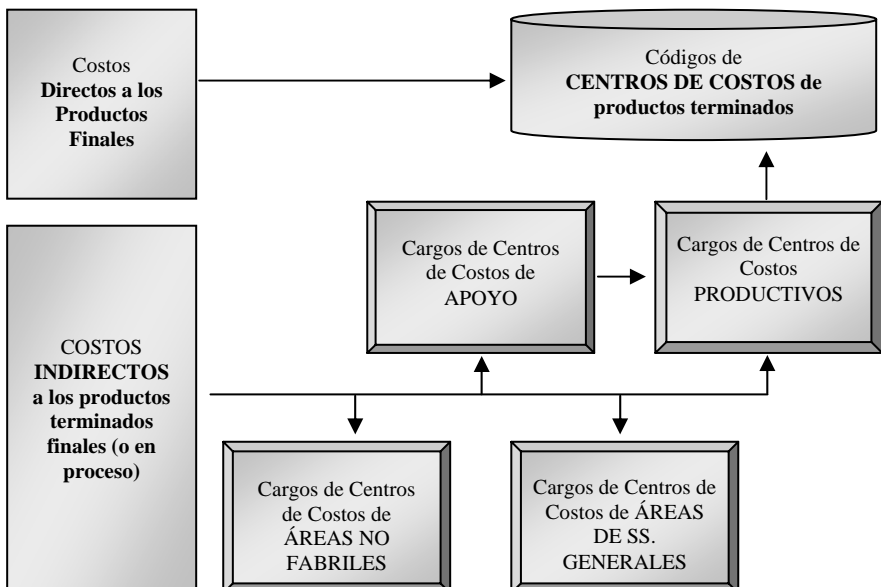
En la jerga se denomina, en términos genéricos, a los centros de responsabilidad, como “centros de costos”.

Por ahora lo importante es saber que los “procesos de producción” son las acciones de sacrificar recursos que se realizan en sectores específicos de la empresa que denominamos genéricamente como “centros de responsabilidad (o de costos)” y que éstos últimos pueden ser de distinta naturaleza.



También, una forma muy práctica de utilizar la opción de “centros de costos” en los software contables y de gestión (SCG), aunque técnicamente no sea tan correcta, es la de crear un grupo adicional referido a “centros de costos de productos en proceso”, esto es, crear los códigos de productos en proceso como códigos de centros de costos, y luego asignar a estos “nuevos códigos” todos los costos directos reales que se vayan relacionando con los productos.

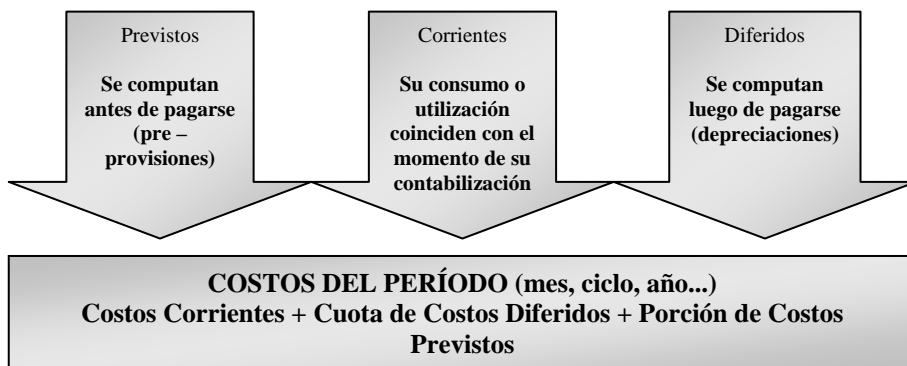
De esta manera el esquema de centros de costos, desde el punto de vista de su implementación en un SCG (Software de Contabilidad y Gestión), queda de la siguiente manera:



I.1.5. Otras clasificaciones útiles para el Análisis, Control y Medición De Costos

I.1.5.1. Según los períodos de la contabilidad

Los costos pueden ser:



- **Previstos:** Son aquellos cuyo cómputo o cargo al objeto de costos ocurre con bastante anticipación al pago de los mismos (Por ej. el devengamiento mensual del SAC);
- **Corrientes:** Son los que se pagan en el mismo período (o en períodos muy cercanos) al momento en que se computa o carga al objeto de costos;
- **Diferidos:** Estos costos se cargan o computan al objeto de costos con posterioridad al pago o ingreso del recurso económico al activo de la empresa (Ej. la depreciación de los bienes de uso).

I.1.5.2. Según su función empresarial y naturaleza

Naturaleza / Función	Produc. Operac.	Comercialización	Administración	Financieros	Otras Func.
1. Materias Primas y Materiales					
2. Insumos Energéticos y Similares					
3. Mano de Obra					
4. Servicios Contratados a Terceros					
5. Impuestos, Tasas y Servicios					
6. Depreciaciones y Amortizaciones					
7. Resultados Financieros					
8. Otros costos y gastos					

Según la función empresarial, los gastos (costos) pueden clasificarse en:

- De Producción o Explotación;
- De Comercialización;
- De Administración;
- De Financiación;
- Otros.

Y según la naturaleza o concepto de los costos pueden clasificarse en:

- Materias Primas y Materiales Directos;
- Insumos Energéticos y Similares;
- Mano de Obra Directa;
- Servicios Directos Contratados a Terceros;
- Costos (Gastos) Indirectos:
 - Materiales e Insumos Indirectos;
 - Mano de Obra Indirecta;
 - Insumos y Combustibles Indirectos;
 - Servicios Varios Indirectos Contratados a Terceros;

- Impuestos, Tasas y Servicios;
- Depreciaciones y Amortizaciones;
- Otros.

Tradicionalmente se considera como los “elementos” del costo total de producción de un artículo a:

- La materia prima y materiales directos;
- La mano de obra directa;
- Los servicios directos contratados a terceros⁸; y
- Los Costos Indirectos de Fabricación Aplicados.

I.1.5.3. Clasificación de costos según su desembolso

En rigor técnico, todos los costos son “erogables”, es decir, se debe pagar al proveedor del recurso en algún momento del tiempo. Sin embargo, en la jerga cotidiana se suele utilizar el concepto de “costos no erogables” para aquellos que no deben abonarse en el período en que se carga al objeto de costos o en períodos cercanos al momento de la aplicación, aunque, reiteramos, la noción técnica es que todos los costos son erogables:

Una alternativa de clasificar los costos según este criterio del desembolso sería:

- Erogables en el mismo período de su cómputo
- A erogar en un período posterior al de su cómputo (financiado a muy corto, corto, mediano o largo plazo)
- Ya erogado en un período anterior a su cómputo (ej.: la depreciación de bienes de uso ya adquiridos y pagados)
- No erogable en forma concreta y/o directa (¿¿interés del capital propio?? - ¿¿bienes recibidos en donación??)

⁸ Para profundizar en este elemento de costos recomendamos la obra “Cálculo de Costos para Cotización de Precios” – Ricardo A. Billene – (Errepar, Buenos Aires, 2004)

I.1.5.4. Clasificación de acuerdo con el tiempo en que fueron calculados

- **Costos históricos:** Son los que se produjeron en determinado período ya pasado, como, por ejemplo, los costos de los productos vendidos. Se basan en hechos y mediciones ya ocurridas y son de gran ayuda para predecir el comportamiento de los costos predeterminados o futuros.
- **Costos predeterminados:** Son los que se estiman con base estadística y se utilizan para elaborar presupuestos. Son los costos en los que se espera ocurrir trabajando con criterios de eficiencia y calidad. También suelen asociárselos al término de “costos presupuestados”.
- **Costos estimados:** Son los que se estiman por otros medios distintos a estudios estadísticos, científicos o estándares. Por ejemplo: costos presupuestados en base a distintos escenarios, costos históricos recalculados con otros criterios, etc.
- **Costos Objetivos:** Son valores anticipados que se pretenden, y ponen como meta, alcanzar generalmente asociados a proyectos de rentabilidad y utilidades deseadas.

I.1.5.5. De acuerdo al tiempo en que se cargan o enfrentan a los ingresos

- **Costos del período:** Son los que se identifican con los intervalos de tiempo y no con los productos o servicios; por ejemplo, el alquiler de las oficinas de la compañía, cuyo costo se lleva en el período en que se utilizan las oficinas, al margen de cuando se venden los productos. No se activan y por lo general se refieren a gastos de comercialización, de administración, financieros, etc.
- **Costos del producto:** Son los que se llevan contra los ingresos únicamente cuando han contribuido a generarlos en forma directa; es decir, son los costos de los productos que se han vendido, sin importar el tipo de venta, de tal forma que los costos que aún no contribuyeron a generar ingresos en un período determinado quedarán activados (en el rubro bienes de cambio).

- **Costos de Otros Activos:** Son los que se incurren para generar otros tipos de activos diferentes a los bienes de cambio. Por ejemplo, para la realización de bienes de uso, intangibles, etc. Se enfrentan a los ingresos a través de sus “depreciaciones” y “amortizaciones” futuras una vez que comiencen a ser utilizados.

I.1.5.6. De acuerdo al control que se tenga sobre la ocurrencia de un costo

- **Costos controlables:** Son aquellos sobre los cuales una persona, de determinado nivel, tiene autoridad para realizarlos o no, para modificar su cuantía, incurrir, etc.
- **Costos no controlables:** En algunas ocasiones no se tiene autoridad sobre los costos en que se incurre; tal es el caso de la depreciación de un equipo productivo ya adquirido y en la que el supervisor no tiene facultades para cambiarlo o prescindir de él. En este caso el supervisor no tiene control sobre el costo de depreciación dado que dicho gasto fue una decisión tomada por un nivel superior. Otro ejemplo es el impuesto a los ingresos brutos por las ventas que, al realizar éstas, el impuesto debe abonarse sin posibilidades de control (reducción, eliminación, etc.)

Un tema que interesa respecto a la “controlabilidad” de los costos es su “grado o intensidad” de control.

De acuerdo al grado de control, los costos pueden ser

- **Eliminables:** Son aquellos costos que se pueden eliminar (suprimir) por parte de un responsable de la empresa sin consecuencias en la operación de corto plazo (pero tal vez con consecuencias en el largo plazo). Por ejemplo: los costos de capacitación al personal, los costos de promoción, etc. Estos pueden eliminarse totalmente en un período sin que impida la operación en el corto plazo.
- **Regulables:** Son aquellos costos que si bien no se pueden “suprimir” en su totalidad en el corto plazo, su consumo o utilización puede reducirse o aumentarse dentro de ciertos parámetros. Por ejemplo, los consumos de energía eléctrica, gas, teléfonos, combustibles, etc. Mientras no cambie la tecnología de operación estos costos son necesarios, pero el consumo o

utilización de los mismos puede controlarse a través de acciones que eliminen los despilfarros, excesos, que mejoren la eficiencia operativa, etc.

- **No eliminables ni regulables:** Son aquellos costos que, mientras se mantengan los recursos estructurales de la empresa, no pueden eliminarse ni regularse. Por ejemplo: tasas municipales, impuesto inmobiliario, depreciaciones de edificios, etc.

I.1.5.7. De acuerdo con su importancia para la toma de decisiones

- **Costos relevantes:** Se modifican o cambian de acuerdo con la opción que se adopte; también se les conoce como costos diferenciales. Son costos muy importantes a tener en cuenta para la toma de una decisión en particular.
- **Costos irrelevantes:** Son aquellos que permanecen inmutables, sin importar el curso de acción elegido. Independientemente de la decisión que se tome la existencia y magnitud de este costo no cambiará, por lo que no es relevante para la nueva decisión que se está evaluando.

I.1.5.8. Clasificación de acuerdo a su comportamiento frente a las variaciones de precios

En economías inflacionarias y de tipo de cambio libre o fluctuante, la masa de costos de una empresa suele variar a través de los períodos como respuestas al incremento general y particular de los precios.

Recordemos que un costo cualquiera, en general, tiene dos componentes: una material o física (la cantidad de unidades de un recurso económico utilizado o consumido), y una monetaria (el precio unitario que hay que pagar por cada unidad de recurso económico).

Simbolizamos a un costo cualquiera como

$$C = Q * P_x$$

Donde:

C = Es el costo resultante

Q = Es la cantidad de unidades consumidas y utilizada de un recurso; y

P_x = Es el precio unitario de cada unidad de recurso consumido o utilizado

En economías inflacionarias se suele dar la variación en la componente “ P_x ” de la estructura del costo, independientemente de su componente física o real. Veamos:

- **Costos que no varían a lo largo del tiempo:** Son aquellos que no sufren variaciones por ningún tipo de índice o moneda en particular y que, dado que existe un exceso de oferta en el mercado de dichos recursos, no se presentan presiones a la suba de precios. Por ejemplo: ciertos sueldos y cargas sociales que no sufren ajustes salariales, determinadas comisiones fijas pagadas a vendedores, los alquileres de determinados inmuebles que no son sujetos a reajustes frecuentemente, etc. En épocas inflacionarias es difícil encontrar costos que no varíen de precio en términos nominales.
- **Costos que acompañan el incremento general de precios o inflación:** Son aquellos que siguen la evolución del Índice de Precios al Consumidor o Mayorista Nivel General. Por ejemplo: los alimentos, los bienes básicos de la canasta familiar, las tarifas de transportes, los repuestos, los materiales de fabricación nacional, etc.
- **Costos que siguen incrementos específicos del mercado en particular o del bien comercializado:** Son aquellos costos que siguen la evolución de precios de un mercado en particular, por lo general conformado por “oligopolios”, tales como combustibles, energía eléctrica, comunicaciones, etc. En estos casos, las empresas proveedoras de estos servicios negocian aumentos de tarifas con el Estado, las cuales pueden acompañar o no el ritmo de la inflación.
- **Costos que siguen la evolución de una o más moneda extranjera:** Son aquellos que deben cancelarse en la moneda extranjera, para lo cuál hay que desembolsar el equivalente en moneda nacional, o que siguen la evolución del tipo de cambio. Por ejemplo: bienes importados, materias primas y materiales importados, equipamiento tecnológico importado, etc.
- **Otros comportamientos.**

En economías inflacionarias y de tipo de cambio fluctuante es muy importante y vital tener identificada a la masa de costos de la empresa de acuerdo a su comportamiento frente a estas variables.

I.1.5.9. Clasificación de Costos según su comportamiento o variabilidad en el corto plazo (uno a tres años, por ejemplo)

Resumen de la clasificación de costos según su comportamiento o variabilidad que más utilizamos en la práctica

Frente a cambios en el nivel de actividad (volumen de ventas y/o producción, horas de trabajo, volumen de elaboración y conservación, uso de la capacidad instalada, etc.) de un período a otro, los costos suelen comportarse de las siguientes maneras:

- **Costos Variables:** Son aquellos que acompañan el comportamiento del nivel de actividad. En términos generales, estos costos se incrementan cuando aumenta el nivel de actividad y viceversa. Los ejemplos más habituales son: materias primas, envases, etiquetas, impuestos sobre ventas, comisiones sobre ventas, fletes de entrega de mercaderías, etc.
- **Costos Fijos (o estructurales):** Son aquellos que, dentro de un rango determinado de actividad y capacidad instalada, permanecen constantes frente a variaciones del nivel de actividad real. Estos costos pueden subdividirse en: **costos fijos de capacidad** (aquellos que no sufren variaciones aun cuando las instalaciones permanezcan cerradas en un período, ejemplo: alquileres, impuesto inmobiliario, depreciaciones de edificios, etc.), **costos fijos de operación** (los que, una vez que se comienzan a utilizar las instalaciones, mantienen sus importes independientemente del volumen de producción o actividad que se realice, ejemplo: costos de calefacción, iluminación general, etc.); y **costos fijos programados** (son asimilables a los costos “discrecionales”).
- **Costos Escalonados (o Semifijos):** Son aquellos costos que se mantienen constantes dentro de determinados rangos del nivel relevante de actividad. Cuando se pasa de un rango (interno del nivel relevante) de actividad a otro, estos costos aumentan en un importe fijo y constante para el nuevo rango. Ejemplo: los costos de los supervisores o capataces en determinadas fincas.
- **Costos Semivariantes (o Mixtos):** Son aquellos que contienen una parte fija y otra parte variable simultáneamente (Por ejemplo: Una factura de

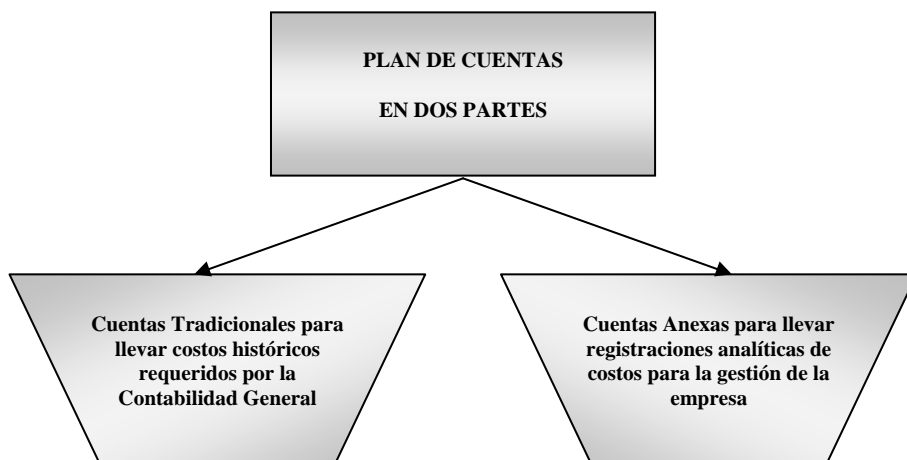
energía eléctrica que tiene un cargo fijo mensual por conexión a la red y un cargo variable en función del consumo real de kw.).

- **Costos Discrecionales:** Son aquellos cuyos comportamientos están sujetos a las decisiones de incurrirlos o no por parte de la empresa. Ésta tiene facultad para comenzar a incurrirlos en un momento y dejar de incurrirlos a su voluntad en otro momento (respetando o rescindiendo los contratos que se realizaron con los proveedores). También, dentro de las restricciones financieras de la empresa, ésta tiene la facultad de definir el importe del costo a incurrir. Son independientes del volumen de actividad (se guían por otros parámetros). Por ejemplo: Publicidad, Promociones, Capacitación, etc. La característica de “discrecional” se la otorga la “facultad” de decidir la incurrencia o no en el gasto. Habitualmente se efectúan como parte de diferentes “estrategias empresariales” y adaptaciones a las exigencias del mercado.
- **Costos Eventuales:** Son aquellos en los que se incurre para hacer frente a hechos que se presentan esporádica o eventualmente. Corresponden a “eventos” no deseados por la empresa pero, una vez producidos los hechos, la misma se ve en la obligación de afrontarlos (subsananlos, indemnizarlos, etc.). En varias oportunidades estos gastos pueden ser evitados con adecuados planes y medidas preventivas, de calidad, etc. No poseen un comportamiento regular ni están sujetos a la discrecionalidad de la empresa. Cuando se presenta el hecho debe incurrirse en el costo. Por ejemplo, frente a una lluvia de granizo sobre una finca de uvas, debe procederse al raleo y reacondicionamiento de la producción, tareas que implican costos. Ahora bien, las lluvias de granizo no son siempre predecibles y están sujetas a los caprichos de la naturaleza. Otros ejemplos son: las indemnizaciones por despidos, las reparaciones especiales, el pago de impuestos no recuperables por “única vez”, etc.
- **Costos Excepcionales:** Son aquellos que se incurren por única vez y que difícilmente vuelvan a presentarse de la misma manera en el futuro. En estos casos la empresa tiene la facultad de incurrirlos o no, por lo que son también discrecionales, pero no pueden controlarse o repetirse como éstos últimos. Por ejemplo, la visita a la empresa de las autoridades de una gran compañía extranjera proveedora de los principales insumos. Los gastos en atender y hospedar a estas personas que vienen por única vez son de carácter “excepcional”. En rigor, podrían considerarse como “eventuales”, pero no significan que la incurrencia en ellos sea un hecho negativo para la empresa como en el caso de los eventuales.

- **Pérdidas o Costos Excepcionales Negativos:** No son voluntarios ni evitables una vez que se presentan. Son aquellos sacrificios de recursos ocasionados por hechos excepcionales y negativos para la empresa tales como: incendio en los bienes de la empresa, accidentes, desastres naturales de gran envergadura, etc.

I.2. Procedimiento extracontable para el cálculo de costos para fines de gestión – una forma más sencilla de obtener costos que la ofrecida por la tradicional contabilidad de costos.

El Modelo basado en la “**Contabilidad Integrada**”, consta de la utilización de un plan de cuentas en dos partes:



- **Al comienzo del ejercicio** se calculan costos predeterminados (pueden ser estándar, presupuestados, objetivos, basados en datos anteriores, etc.) relativos a los “costos de producción unitarios integrales” de los productos que se comercializarán durante el nuevo ejercicio (pueden ser de fincas, de bodega, o únicamente de Bodega).
- **Los hechos reales que ocurran** se registran de la forma normal y habitual en la Contabilidad General usando un Plan de Cuentas adaptado para brindar una mejor información de costos, y utilizando en su máxima expresión la opción de “centros de costos” de los software.
- **Los nuevos productos terminados y los productos vendidos durante el ejercicio** se registran en **cuentas anexas** a sus valores predeterminados, hecho que permite llevar en forma permanente (o periódica) información

sobre los nuevos activos (productos terminados) y los costos de ventas de los productos vendidos.

- **Al cierre del ejercicio**, el costo de ventas contable se calcula, tradicionalmente, por diferencia de inventario, sin que las registraciones en cuentas anexas afecten las imputaciones contables normales de la contabilidad general.
- **Periódicamente:** Se pueden ir controlando los gastos y costos reales contabilizados (en cuentas y centros de costos) con los importes registrados en las “cuentas anexas” y comparar su evolución y relación.

Cuentas Anexas⁹:

Grupo de cuentas meramente informativas que se imputan entre sí, generando efecto neutro en el patrimonio, y se ubican como un bloque conjunto en un sector determinado del Plan de Cuentas Contable

***Advertencia:** Las registraciones contables típicas se analizarán al final de cada capítulo. El presente apartado tiene la finalidad de mostrar una guía y un esquema general de cálculos extracontables, pero, reiteramos, en los siguientes capítulos se presentarán los asientos típicos de la contabilidad de costos en “fincas” y “bodegas”.*

Procedimiento General de Medición y Cálculo de Costos

- Definir el período de análisis de la información (generalmente el año);
- Clasificar los costos (gastos) totales del período;
- Identificación correcta de los “objetos de costos”;
- Obtención de los datos operativos y de estructura;
- Calcular los “costos directos” de los “objetos finales de costos”;
- Identificar y asignar los costos indirectos a los centros de costos;

9 Ver Ricardo A. Billene “Contabilidad Integrada para PyMEs y Estudios Contables” (La Ley, Buenos Aires, 2006)

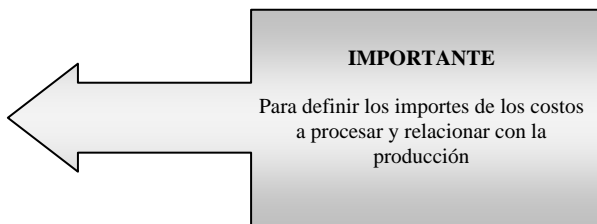
- Segregar los costos de capacidad ociosa de todos los centros;
- Asignar los costos de los centros de apoyo a los centros productivos;
- Distribución de los costos de los centros productivos a los objetos de costos finales;
- Elaboración de los informes de costos;
- Extensión al resto de las áreas empresariales;

Veamos, a continuación, una breve explicación genérica de cada uno de los pasos anteriores.

1.2.1. Paso 1: Definir el período de análisis de información

El período de análisis de información está sujeto a las necesidades de las autoridades de la empresa, disponibilidad de información, y criterios y normas de los profesionales que deben armarla.

- Mensual
- Bimestral
- Trimestral
- Semestral
- Anual



Generalmente, en el caso de fincas y bodegas, se toma el concepto de “ciclo”, que concuerda, a grandes rasgos, con un período de doce meses.

Es habitual tomar el período anual, tanto para fincas y bodegas, con registraciones, informaciones, controles y seguimientos mensuales.

I.2.2. Paso 2: Clasificar los costos (gastos) totales del período

La masa total de gastos de la empresa, captada por la contabilidad, más las estimaciones de aquellos gastos que pueden no estar aún contabilizados, se deben clasificar como mínimo en:

- Gastos de Administración
- Gastos de Comercialización
- Gastos de Financiación
- Costos de Producción – Explotación (Fincas – Bodegas)
- Otros

Este trabajo de identificación, clasificación y medición de costos por “funciones empresariales” puede realizarse, también, anticipadamente, esto es, con valores presupuestados (proyectados, estimados, etc.) para un nuevo período en donde los valores contables “reales” del ejercicio anterior sirven como “fuente de información” para el nuevo.

Un ejemplo de Sub - Clasificación de “Costos de Explotación (Producción)” y combinación de acuerdo a su comportamiento:

	VARIABLES	FIJOS
DIRECTOS	Consumo de materias primas, de productos químicos, de envases, de fertilizantes, etc.	Mano de obra de operarios productivos permanentes, depreciación de recursos productivos directos calculada por línea recta (parrales)
INDIRECTOS	Energía eléctrica, gas, combustibles de maquinarias de producción, repuestos de maquinaria de producción, etc.	sueldo de capataces, jefes de fábrica, alquileres, teléfono, vigilancia, etc.

I.2.3. Paso 3: Identificación de los “objetos de costos”

En la actividad vitivinícola los principales objetos de costos, elementos para los que se requieren una medición de costos en particular, pueden agruparse en:

- **Fincas:** costo de producción de cada hectárea, costo de producción anual por cuartel, costo de uva en parral, costo de uva cosechada, costo de uva en camión, costo de uva puesta en lagar de bodega, costo anual del tractor, costo de la poda por cuartel, etc.
- **Bodega:** costo de elaboración de mostos, costos de elaboración de vinos a granel, costo de fraccionamiento, costo de botella terminada, costo de añejamiento en barricas de roble, costo de caja de seis unidades lista para la venta, costo del proceso de clarificación, etc.
- **Servicios Complementarios:** costo horario de salón para eventos, costo promedio de platos servidos en restaurante, etc.
- **Comercialización:** costo de publicidad y propaganda, costo de participación en ferias y eventos, costo de entrega de botellas a clientes, costo administrativo de ventas y cobranzas, costo de publicidad por canales, costo de comisiones a vendedores y distribuidores, costo de atención y provisión a clientes, etc.
- **Obras en Curso:** desarrollo de nuevas plantaciones, construcción de sistemas de riego, construcción de planta fraccionadora, etc.

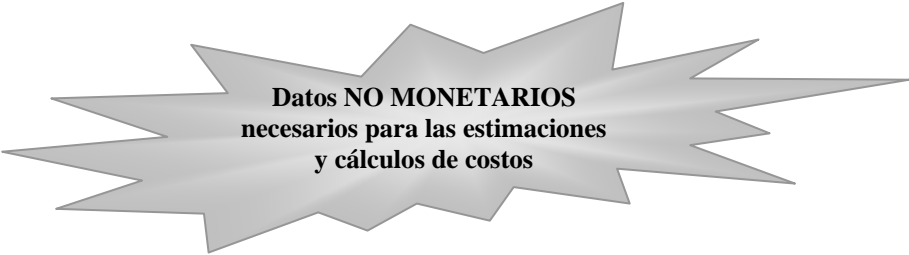
Los objetos de costos más habituales (pero no excluyentes) en fincas y bodegas se presentan en el siguiente cuadro:

Gastos o Costos Funcionales	Objetos de Costos “Finales”	Objetos de Costos “ <u>Intermedios</u> ”
Costos de Producción	Costo integral de los productos elaborados en el período (botellas, cajas, vinos a granel, uvas, etc.); Costo de las Obras en Curso del área de producción. Hectáreas o Superficie en empresas agrícolas	Costos Acumulados en los distintos centros de costos de Finca y Bodega; Costos de la ejecución de las principales actividades
Gastos de Comercialización	Gastos de venta y entrega de los productos; Gastos de promoción y mantenimiento de los canales de comercialización Gastos de atención y mantenimiento por clientes .	Gastos acumulados en los centros de costos comerciales . Gastos aplicados al desarrollo de las principales actividades comerciales
Gastos de Administración	Gastos generados por la asistencia al resto de las áreas.	Gastos acumulados en los centros de costos de administración . Gastos del desarrollo de las principales actividades de administración
Otros		

Este paso del proceso debe estar claramente determinado, dado que implica la guía principal para el armado del proceso de acumulación, asignación, distribución y aplicación de los costos indirectos.

I.2.4. Paso 4: Obtención de datos operativos y de estructura

Para alimentar el sistema de medición de costos la empresa necesita captar:



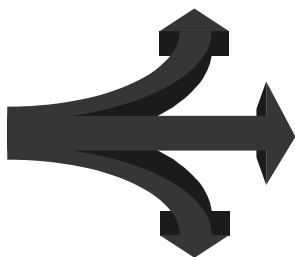
Datos NO MONETARIOS
necesarios para las estimaciones
y cálculos de costos

- **OPERATIVOS:** Datos de mediciones de actividades, producciones, tiempos de trabajo, (por ejemplo, horas, kilos, litros, hectólitros, hectáreas, kilómetros recorridos, etc.). Requiere de un sistema de información con captación de datos diarios, generalmente, a través de “partes de trabajo”, “planillas de tiempo”, “partes de producción”, etc.
- **ESTRUCTURALES:** Stocks de recursos físicos y permanentes ocupados en un período: personal, superficie, hectáreas implantadas, cantidad de tractores, capacidad de vasija, capacidad de filtración, capacidad de fraccionamiento por hora, cantidad de máquinas, etc.

Los datos estructurales suelen no cambiar significativamente de un año a otro; sin embargo, los datos operativos se modifican diariamente (en la mayoría de los casos) por lo que se debe implementar un sistema informático que capte los datos operativos diarios y los resuma, como mínimo, en un informe mensual.

También, tal como en el caso de los datos monetarios, se puede trabajar con números anticipados (planeados, presupuestados, proyectados, etc.) para esta información estructural y operativa, de tal forma que permita construir valores anticipados de costos integrales de productos, procesos, funcionamiento de sectores empresariales, etc.

Obtener estos datos para el período de cálculo



ORGANIZAR A LOS SECTORES PARA QUE
PRESENTEN PERIÓDICAMENTE LA
INFORMACIÓN OPERATIVA Y
ESTRUCTURAL CORRESPONDIENTE

I.2.5. Paso 5: Calcular los “costos directos” de los “objetos finales de costos”

- **Identificar claramente cuáles son los costos directos** (materias primas, materiales directos, insumos directos, mano de obra directa, servicios directos contratados a terceros, etc.) de los “**objetos de costos seleccionados**”;
- **Buscar en la contabilidad los costos reales directos cargados a cada producto o efectuar cálculos extracontables de los mismos** (estimaciones, consulta de precios a proveedores, presupuestos, etc.);
- **Estimar o presupuestar** los costos directos de cada producto (u objeto de costos final seleccionado) si se desea trabajar extracontablemente con presupuestos, proyecciones, etc.;
- **Totalizar (sumar) todos los costos directos** a los valores contables o a los estimados de acuerdo a la finalidad que se persiga con la información.

Ejemplo hipotético de cálculo extracontable (presupuestado) de los costos directos asociados a la producción de una botella de 750 cm³ de vino Malbec:

Costo	Cantidad requerida para cada botella	Costo unitario del Recurso	Total de Costos
Vino a granel comprado a Terceros	750 cm3	\$ 1.20 el litro	\$ 0.90
Servicio de Enología cobrado por botella	1 servicio	\$ 0.15	\$ 0.15
Botella Californiana XX	1 botella	\$ 0.42	\$ 0.42
Cápsula Negra XX	1 cápsula	\$ 0.05	\$ 0.05
Etiqueta Elegante XX	1 etiqueta	\$ 0.58	\$ 0.58
Corcho Tradicional XX	1 corcho	\$ 0.32	\$ 0.32
Servicio de Fraccionamiento a 3ros.	1 servicio	\$ 0.04	\$ 0.04
Material de empaque y embalaje	1 pack	\$ 0.03	\$ 0.03
Otros Costos Directos por Botella	1 conjunto	\$ 0.05	\$ 0.05
Costo Directo Unitario			\$ 2,54

1.2.6. Paso 6: Asignación de los costos indirectos a los centros de costos

Este paso consiste en asignar cada uno de los conceptos de costos indirectos a los diversos centros de costos, sean éstos de servicio o productivos.



Al final de esta etapa todos los costos indirectos deben quedar asignados a los centros de costos, es decir, no puede existir ningún costo indirecto sin que haya sido asignado a, por lo menos, un centro de costo.

Esto sucede en la contabilidad histórica o real. A fin de ejercicio, todos los costos indirectos deben haber quedado asignados a los respectivos centros de costos.

Sin embargo, la asignación de costos indirectos a los centros puede anticiparse, es decir, realizarse antes de que comience el ejercicio o durante el mismo, utilizando costos presupuestados, estimados, proyectados, estándar, etc.

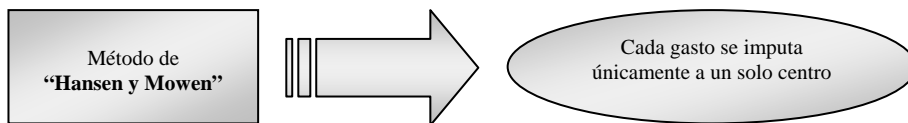
Los americanos le llaman a este proceso el “costeo normal” o “costeo normalizado”, en dónde los costos directos están basados en datos reales (históricos), y los costos indirectos en datos presupuestados o estimados (que se ajustan a los valores reales una vez por año en oportunidad del cierre del ejercicio).¹⁰

El mecanismo es válido tanto para el uso de costos contables históricos como para costos con fines de gestión.

Lo importante en esta etapa, reiteramos, es que cada costo indirecto quede asignado a, por lo menos, un centro de costos (tanto en finca como en bodega).

Hay dos grandes métodos para asignar costos indirectos a los centros de costos:

- **Método de Hansen & Mowen:** Cada costo se imputa primero a un único centro de costos, y, a fin de cada período (por ejemplo, cada mes), se efectúan redistribuciones y reasignaciones para reflejar los verdaderos consumos de los centros. En caso de presupuestos o proyecciones, todas estas acciones deben anticiparse y estimarse.



¹⁰ Para profundizar sobre este sistema recomendamos la lectura de nuestra obra “Sistemas y Cálculo de Costos para PyMEs” en formato CD editada en Mendoza en el 2005.-

- **Método Tradicional:** Al momento de imputar cada costo se decide si se imputa a un único centro o en las partes (proporciones) que correspondan a los centros usuarios o beneficiarios con dicho costo.

Alternativas

- **1 a 1 Fijo:** Indica que un costo en particular se imputará siempre a un único y similar centro de costo de destino;
- **1 a 1 Móvil:** Un mismo costo se imputará siempre a un único y solo centro de destino, pero este puede variar de una imputación a otra (no siempre tiene que ser el mismo centro al que se impute);
- **1 a Varios Fijo:** Un costo en particular se asigna a más de un centro de costos previamente definidos y con un porcentaje o participación que prácticamente no varía en el tiempo. Tanto los centros de costos de destino como las proporciones que reciben del costo no varían imputación tras imputación.
- **1 a Varios Móvil:** En este caso, un costo se imputa a más de un centro de costos, pero tanto los centros de destino como las proporciones pueden variar (y generalmente lo hacen) de una imputación a otra.
- **1 a Tabla Fija:** Es una opción que poseen algunos software de crear “tablas de asignación de costos” fijas en donde los centros de destino y las proporciones no varían.
- **1 a Tabla Móvil:** Funciona igual que la relación “1 a Varios Móvil”, pero dentro de un software informático.

Bases de Asignación de costos indirectos a centros de costos

Se debe estudiar la “realidad” del consumo y uso de los recursos en cada centro de costos y crear o identificar la base que mejor representa dicha realidad de consumo

Existe una gran cantidad de bases de asignación de costos a centros de costos, siendo las más usuales en Fincas y Bodegas, las siguientes:

- Hectáreas Totales

- Hectáreas Cultivadas o con Plantaciones
- Cantidad de Cuarteles
- Superficie de Cuarteles
- Partes de Trabajo o Tiempo (de Personas, de Equipos Móviles, etc.)
- Kilowatts consumidos (o estudios de uso de capacidad instalada)
- Informes de actividades y sus inductores de aplicación a centros de costos
- M3 de agua utilizada o consumida
- M3 de gas consumido
- Cantidad de Empleados
- Sueldos Brutos de los Empleados
- Horas Hombre y Horas Máquina de Trabajo para cada centro de costos
- Valor de la Inversión Estimada de Bienes de Uso por Sectores
- Cantidad Líneas, Minutos o Llamados por Teléfonos
- Creación de Inductores o Índices específicos de asignación de costos
- Superficie y/o Volumen Físico Ocupado
- Cantidad de productos elaborados (Ej.: kilogramos, litros, botellas, cajas, etc.)
- Análisis y Estudios de Ingeniería de Asignaciones Específicas
- Kilómetros de Transporte Realizados
- Etc.

Con información (bases) como las anteriores se lleva cada uno de los costos indirectos a los centros de costos que se benefician con dichos recursos.

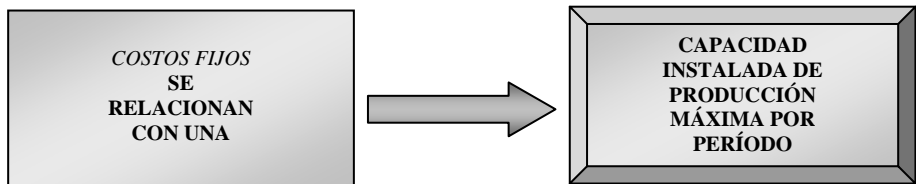
I.2.7. Paso 7: Segregar los costos de capacidad ociosa de todos los centros

Este paso implica ir centro por centro, separando los costos variables de los fijos y, sobre éstos últimos, relacionarlos con el nivel de “capacidad instalada” (capacidad práctica) y el nivel de uso real en el período.

Los costos fijos que deben redistribuirse y asignarse finalmente a los productos son los relacionados con la capacidad real utilizada en el período.

La diferencia entre la capacidad de producción máxima disponible en un período y la capacidad real de producción alcanzada se denomina “sub o sobreocupación”; y los costos fijos relacionados con ella no deben cargarse al costo de los productos elaborados.

Una vez realizada esta segregación de costos fijos, deben quedar, en cada centro de costos, aquellos relacionados con la capacidad efectivamente utilizada.



Capacidad Instalada Máxima

-

Capacidad Real Utilizada en el Período

=

Capacidad No Utilizada

Los costos fijos de la “capacidad no utilizada” no se distribuyen a los productos u objetos de costos finales

Y se informan como una línea especial del estado de resultados denominada “Costos de la Capacidad No Utilizada”.-

En el caso de fincas, por ejemplo, la “capacidad máxima” se refiere al rendimiento de producción (ej.: kg/ha) que se espera o se puede obtener en condiciones óptimas de clima y producción

I.2.8. Paso 8: Asignar los costos de los centros de apoyo a los centros productivos:

Una vez que los costos indirectos han sido asignados a los centros de costos y en ellos se han separado los costos relacionados con la capacidad no utilizada (costos de ociosidad) nos queda el remanente distribuible, formado por los costos variables ocurridos en cada centro más la porción de los costos fijos relacionados con la capacidad realmente utilizada.

Aquí podemos utilizar diversos métodos para llevar los “costos distribuibles” de los centros de servicio o apoyo a los centros productivos (aclaramos que éste es el método tradicional de distribución y asignación de costos indirectos):

- **Tasa Global para Toda la Planta:** Es el **menos aconsejable** de todos y también se conoce como prorrateo general. No tiene en cuenta la realidad económica de los consumos de recursos y utiliza un criterio simplificador como el prorrateo;
- **Tasas Específicas para cada centro de costos (Método Tradicional):** Es el más utilizado. Aquí se pueden definir una o dos tasas de distribución para cada centro de costos, procediendo con los siguientes pasos de este apartado;
- **MÉTODOS DE PARTES DE TRABAJO (Mixto entre ABC y Tradicional).** Es, actualmente, el más recomendado y se combina con el de centros de costos;
- **Método Basado en las Actividades (ABC).**

En esta etapa se distribuyen los costos de los centros de apoyo a los centros productivos, aplicando, para dicha distribución, las bases o inductores respectivos u otras modalidades dependiendo del método seleccionado.

Para poder seguir adelante se deben resolver dos problemas:

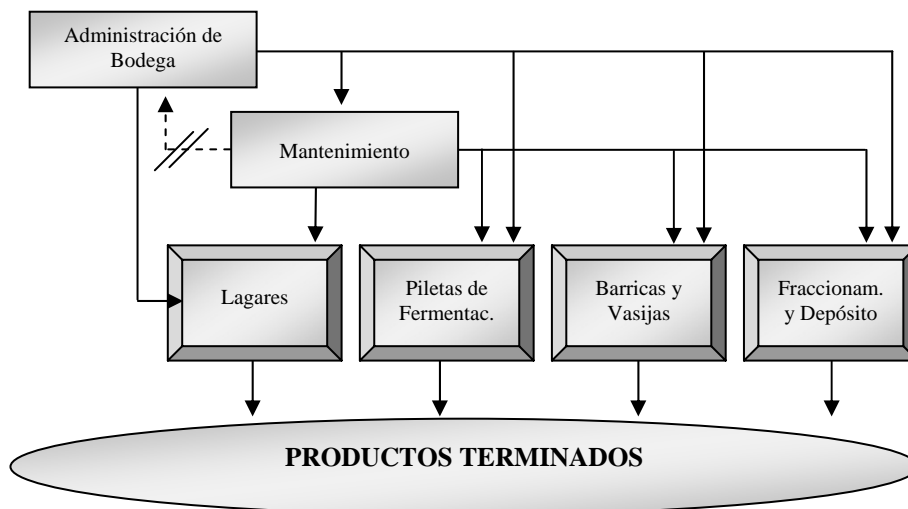
- Las **autoprestaciones de servicios** que estos “centros de servicio” se hacen a sí mismos (Por ejemplo, Personal también liquida sus propios sueldos, Talleres Mecánicos reparan sus propias máquinas, etc.);
- Las **prestaciones de servicios recíprocos** entre los centros de apoyo (dos centros de costos de apoyo se pueden prestar servicios mutuamente. Por ejemplo, Personal le liquida los sueldos a los empleados de Sistemas y éste último sector le efectúa el mantenimiento y reparaciones de las computadoras que utilizan en el primero);

Métodos de Distribución Tradicionales que ampliaremos a lo largo de la obra:

- **Método Directo** (Prácticamente no se utiliza en fincas y bodegas).
- **Método de Cascada:** Es el más utilizado en la práctica. En este ejemplo se elabora una secuencia de distribución en la que el centro de apoyo más general reparte sus costos a los restantes. Luego, el siguiente centro de apoyo en el orden de la cascada, reparte sus costos a los siguientes centros de apoyos y productivos pero sin volver hacia atrás, es decir, sin repartir a los centros de costos precedentes. Así se continúa hasta haber distribuido todos los costos de los centros de apoyo.
- **Método matemático** (de ecuaciones simultáneas – muy poco utilizado)

Solucionados estos problemas, los costos deben quedar cargados en su totalidad en los centros productivos, y en la línea de capacidad ociosa, no pudiendo quedar ningún remanente de costos en los centros de apoyo o servicio.

Esquema de Ejemplo:



I.2.9. Paso 9: Distribución de los costos de los centros productivos a los objetos de costos finales

Una vez que todos los costos indirectos del área fabril (excepto los de ociosidad) se encuentran cargados en los centros productivos, corresponde llevarlos a las órdenes de trabajo o productos elaborados en el período.

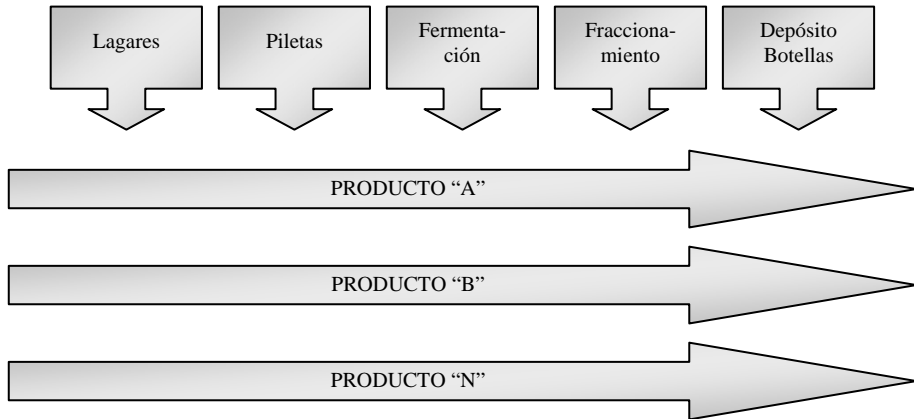
Mediante el mismo método de asignación seleccionado en el paso anterior, los costos contenidos en los centros de costos productivos, son cargados a los productos elaborados (mediante inductores de costos, tasas de asignación, numerales, prorrateos, etc.), quedando, de esta manera, conformado los “costos totales de producción” de cada producto que incluyen a los costos directos más la porción asignable (por un método técnico) de los costos indirectos, y sin soportar costos fijos de capacidad ociosa.

En estos momentos la empresa obtiene el “costo integral de producción” unitario de cada artículo, pero aún no se le han adicionado costos de entrega, de envío al cliente, de seguros de traslados, de publicidad, etc. dado que no son costos de producción sino gastos de comercialización.

I.2.10. Paso 10: Elaboración de los informes de costos de producción

Los reportes más comunes que se emiten referidos a los costos son:

- Estadística de Costos
- Informe de Costos por Productos



- Presupuestos, Informes de Costos Presupuestados, Proyectados, etc.
- Informe de Desvíos (entre costos estándar o presupuestados y los reales)
- Informes Evolutivos (comparación con períodos anteriores)
- Informes de Inventarios y de Producción Procesada en el Período
- Proyecciones de costos para períodos futuros
- Informes de grado de aprovechamiento de la capacidad y de capacidad ociosa
- Informes de punto de equilibrio
- Comparativos entre gastos registrados en cuentas de resultados versus los registrados en cuentas anexas
- Otros

I.2.11. Paso 11: Extensión al resto de las áreas empresariales

Los pasos 3 a 10 se repiten, aunque es poco habitual que se haga en la práctica, para los objetos de costos identificados en el resto de las áreas empresariales (administración, comercialización, etc.) hasta que todos los costos (gastos) del período han sido asignados a los diversos objetos de costos.

RECORDEMOS:

Que el método descrito anteriormente se utiliza tanto para medir y calcular costos históricos (por ejemplo, de un ejercicio recientemente cerrado) como para anticipar y estimar costos.

I.3. ANEXO I: Aspectos generales de la comercialización y organización en las empresas vitivinícolas

I.3.1. Aspectos generales de comercialización en empresas vitivinícolas

Nos posicionaremos, primero, en una finca, y luego en una bodega.

I.3.1.1. Fincas

Con respecto a las fincas, éstas suelen explotar y obtener otros productos adicionalmente a las uvas, tales como aceitunas, duraznos, etc., pero nos focalizaremos en el objeto de esta obra que es la actividad “vitivinícola”.

Las uvas de producción propia tienen, por lo general, alguno (o más de uno) de los siguientes destinos:

- **Uvas para vinificar** - elaboración de vinos en bodegas de la propia empresa;
- **Uvas para vinificar - para vender a terceros** (otros bodegueros);
- **Uvas de consumo o “de mesa”** para ventas en ferias, verdulería, supermercados, etc.
- **Uvas para la producción de “pasas”.**
- **Otros tipos y destinos para las uvas.**

De lo anterior se desprende que:

- El sistema de información y de costeo de la finca debe tener bien identificado cada tipo de uva, los cuarteles, hectáreas, etc. en la que se producen, y todos los insumos (y costos) directos que se le aplican;

- Debe contar con un adecuado método de identificación y asignación de costos indirectos de fincas a cada uno de los tipos de uvas elaborados (hectáreas, cuarteles, hileras, etc.);
- Deben contemplarse tareas posteriores que puedan realizarse sobre las uvas una vez que estas han sido cosechadas; y
- Siempre es conveniente contar con un presupuesto y costos estándares de la producción de cada tipo de uva.

I.3.1.2. Bodegas

Comencemos con los tipos más comunes y habituales de productos y servicios que comercializan las bodegas.

Productos y Servicios

- Mostos (naturales, concentrados, sulfitados, etc.);
- Vinos a granel (en diversos estados de elaboración y conservación);
- Vinos fraccionados sin etiquetar ni encapsular (embotellados, en barricas, etc.);
- Vinos fraccionados, encapsulados y etiquetados de marcas propias y/o de marcas de terceros;
- Cajas de botellas de vinos (cajas de madera, de cartón, etc.);
- Servicios de elaboración, conservación, fraccionamiento, etiquetado, etc. prestados a terceros (otras bodegas, brokers, etc.);
- Servicios accesorios a la actividad principal tales como, por ejemplo, servicio de guía turística y degustación, servicio de bar y restaurante en bodega, servicio de alojamiento y hospedaje, servicio de realización de eventos y convenciones, etc.
- Otros bienes y servicios

Cada producto o servicio que se comercialice (venta a terceros) constituye un “objeto de costos final” del sistema de información de costos de la empresa, que debe acumular, para cada uno de ellos, los costos directos que originen más la porción de los costos indirectos que le sean asignables mediante un método técnico.

De esta manera, el precio de venta de cada bien o servicio, podrá contraponerse a sus costos de producción “integrales” (obtenidos mediante métodos técnicos que evitan prorrates) para determinar el “margen bruto” que genere cada uno, información muy relevante para la toma de decisiones empresariales.

Mercados Geográficos

- Mercado Local – Regional (en las propias zonas vitivinícolas);
- Mercado Nacional (en otras regiones y provincias adicionales a las vitivinícolas);
- Mercado Latino – Americano (resto de países de América Latina);
- Mercado Externo en General (resto de países del Mundo)

Los dos primeros pueden considerarse como **“Mercado Interno”**; mientras que los dos segundos los denominamos como **“Mercado Externo”**.

En estos mercados, desde un punto de vista geográfico, se pueden colocar los productos indicados en el punto anterior. Los servicios, generalmente, se relacionan con el Mercado Interno, pero la nueva tendencia en servicios adicionales como “hotelería”, “turismo”, etc. hacen que se abran a mercados internacionales y se puedan considerar como un “Mercado Externo” para esta nueva gama de servicios.

Canales

Los canales de comercialización más habituales para los productos y servicios de bodegas son:

- **Canal Directo** - Venta directa de bodega al consumidor final (habitualmente en las propias instalaciones de las bodegas o, muy poco común, en locales comerciales propios);

- **Canal Directo con Fuerza de Ventas Propias:** Venta directa a clientes por medio de vendedores propios (empleados en relación de dependencia) de la empresa vitivinícola.
- **Canal Empresario o “Colegas”** – Venta directa de bienes y servicios a otros empresarios vitivinícolas. Este canal también es “directo” como el anterior sólo que difiere en el destinatario del bien o servicio vendido;
- **Canal Mayorista y/ o Distribuidores** – Venta a empresarios mayoristas o distribuidores que luego venden los productos a minoristas o “detallistas”;
- **Canal de Representantes y Brokers** – Entrega en consignación, o autorizaciones a vender por cuenta y orden de la bodega;
- **Canales Minoristas** – Venta directa a negocios, almacenes, minimarkets, supermercados, hipermercados, restaurantes, bares, vinotecas, etc.
- **Canales Informáticos** – Ventas a través de “internet” y otros medios similares de información y comunicación.
- **Otros canales.**

Los gastos de comercializar los bienes (y servicios) a través de los canales, ya no forman parte del “costo de producción” de los mismos, dado que, técnicamente, corresponden a “Gastos de Comercialización”, los que en informes de gestión (para diferenciarlos de los exigidos por las normas de contabilidad) pueden asignarse unitariamente a cada producto mediante un método técnico, o dejarse todos como un “conjunto” sin efectuar una apropiación particular a cada uno de los productos vendidos.

Resumiendo

La comercialización de productos y servicios de fincas y bodegas no escapa, en general, a las reglas generales de comercialización de otros productos y servicios de naturaleza agrícola y agroindustrial.

Lo importante es, como lo hemos venido reiterando a lo largo de todo el capítulo, que el sistema de información general de la empresa permita captar e informar todos los aspectos inherentes a la producción, comercialización y gestión de estos productos, brindando utilidades no sólo para fines de “contabilidad general” sino, principalmente, para el control de gestión y la toma de decisiones empresarias.

I.3.2. Organizaciones generales de empresas vitivinícolas

Las empresas vitivinícolas pueden organizarse, según distintos criterios, de diversas formas.

Veamos, a continuación, los elementos a tener en cuenta en los aspectos organizativos de una empresa vitivinícola.

Aspecto 1: Etapa de la cadena de valor - Actividad Económica

- Actividad Primaria – Explotación de fincas y uvas – Productos Agrícolas;
- Actividad Secundaria – Elaboración, Conservación y Fraccionamiento de Vinos – Productos Agroindustriales;
- Actividad Terciaria Comercial – Comercialización, venta y entrega, de productos de fincas y bodegas;
- Actividad Terciaria de Servicios – Servicios de elaboración y conservación por cuenta de terceros, Servicios Adicionales (turismo, hospedaje, eventos, etc.)
- Otras actividades

Hay dos extremos de organización y una gran cantidad de términos medios. Veamos algunas de las posibilidades:

- **Empresa “totalmente integrada”:** Posee todas las etapas y actividades anteriores bajo su propiedad y control. Se compone de sus propias fincas, bodegas, sectores y representantes comerciales, instalaciones de bar, eventos, restaurante, etc. Todas las etapas son realizadas por recursos propios de la empresa;
- **Empresa “totalmente virtual”:** Corresponde a aquellas empresas que han patentado un nombre empresario, una o más marcas de productos, definido los tipos de productos, etc. pero todos los insumos y procesos son adquiridos a terceros. Por ejemplo: compran las uvas a diversas fincas, contratan fletes para que las envíen a diversas bodegas con las que tienen contrato de elaboración, conservación, fraccionamiento, etc. contactan a distribuidores y representantes para que les coloquen los productos, etc. Existen varias bodegas “casi virtuales” que operan en unas simples oficinas en el centro de la Ciudad de Mendoza que reúnen las características

anteriores, en las cuáles trabajan los propietarios y un par de asistentes y enólogos. Sus recursos propios son los “intangibles” generados y, a lo sumo, algunas oficinas con sus respectivos equipamientos.

- **Empresa “totalmente especializada”:** Son aquellas que se concentran única y exclusivamente en una etapa (o parte de una etapa) de la cadena de valor y la desarrollan con ventaja competitiva sobre las empresas integradas. Por ejemplo: Empresas dedicadas exclusivamente a la comercialización de vinos y organización de eventos vitivinícolas, empresarios dedicados exclusivamente a la producción de uvas, otros dedicados exclusivamente a la elaboración de vinos de la más alta calidad y exigencia, etc.
- **Gama de combinaciones:** Entre estas tres organizaciones básicas existe una amplia **gama de combinaciones** entre distintos grados de integración, especialización, tercerización, etc. de las diversas etapa de la “cadena de valor” de la industria y mercado del vino.

Aspecto 2: Lugar geográfico en el que se realizan las actividades

- En una sola zona geográfica;
- En algunas (pocas) zonas geográficas;
- En varias zonas geográficas.

Una empresa vitivinícola puede estar “integrada” en un único predio, es decir, tener en un mismo terreno la finca, la bodega, las oficinas administrativas y comerciales, etc., puede tener diversas fincas en distintas zonas con una o dos bodegas, por ejemplo, y con una administración y comercialización central; o puede tener diversas fincas, bodegas, administraciones, locales comerciales, etc. ubicados en distintas zonas geográficas, provincias, regiones, etc.

Los dos primeros casos son los más habituales en empresas pequeñas y medianas, que a su vez constituyen la mayor cantidad de oferentes en los mercados del vino de nuestro país.

Son menos los casos que poseen una amplia diversificación de actividades y diseminación geográfica de las mismas, y generalmente corresponden a empresas grandes.

Aspecto 3: Grado de diversificación

- Empresas muy “concentradas” o “especializadas”; y
- Empresas “diversificadas”.

Las primeras suelen concentrarse en la producción y/o comercialización de uno o pocos productos parecidos entre sí que apunten, prácticamente, a un mismo segmento de mercado. Caso general de bodegas pequeñas y la tendencia de varias de las denominadas “bodegas boutique”.

En las segundas se suele encontrar grandes empresas muy diversificadas con la producción y comercialización de vinos, champagne, espumantes, mostos, aceitunas, aceite de oliva, frutas disecadas, etc., con servicios adicionales de eventos, turismo, hospedaje, etc.

Obviamente, entre los dos extremos anteriores, hay una gran cantidad y variedad de situaciones intermedias.

Aspecto 4: Grado de Tercerización de Actividades

- Empresas que realizan por cuenta propia y con sus propios recursos las actividades productivas y comerciales;
- Empresas totalmente “tercerizadas” (virtuales).

Comentamos estas características al referirnos al primer aspecto.

Todos los aspectos anteriores deben ser tenidos en cuenta al momento de organizar administrativa y contablemente una empresa vitivinícola

El sistema de información debe adaptarse a la modalidad organizativa que posea la empresa y, como consecuencia, deberá diseñarse, desarrollarse e implementarse un sistema de información de “costos y resultados” que se adapte particular y específicamente a cada organización en particular.

El perfil de los sistemas de información, sus dimensiones, requerimientos, etc. cambian bastante de un tipo de combinación a otro, por lo que es fundamental trabajar “codo a codo” con los proveedores, diseñadores, programadores informáticos, etc.

También, los Planes de Cuentas, Planes de Centros de Costos, Catálogos y Codificación de Productos, etc. cambiarán significativamente de una combinación organizacional a otra.

Todos estos aspectos, reiteramos, deben medirse con mucho cuidado al momento de diseñar y desarrollar el sistema y los métodos de medición y cálculo de costos en las empresas vitivinícolas.

I.3.3. Los “nuevos” servicios adicionales en las “bodegas”

Las bodegas tradicionales están “mutando” en este comienzo del siglo XXI hacia el concepto de “Valores Integrados”, sostenido y desarrollado en la obra “Más allá de la competencia” de Edward de Bono, al incorporar servicios complementarios a la venta de vinos y otros productos habituales.

Es común observar las nuevas inversiones en “bodegas boutique”, bajo el concepto de bodegas con vinos exclusivos, para clientes exclusivos, con lugares exclusivos para la degustación de sus productos, comidas etc.

También, es habitual observar la construcción de “caminos del vino”, con oferta de empresas de turismo, que incluyan el paso por dichas bodegas boutique, integrando los servicios de turismo, degustación, exclusividad y venta de vinos.

Las grandes empresas, por lo general, ya forman parte de algún “camino del vino” destinado a turistas, sea que este servicio cuente con apoyo gubernamental (a través de la secretaría de turismo o repartición similar), o por medio de convenios con operadores turísticos, hoteles, etc.

Otras bodegas han construido en sus predios, fincas y/o bodegas, importantes y llamativos restaurantes, vinotecas, salones de eventos, habitaciones de hospedaje, etc.

Las mismas apuntan a un mercado turístico, incrementado luego de la devaluación del peso argentino a inicios del 2002, que tiende a este tipo circuitos, además de segmentos o nichos con características de “exclusividad”, que algunas veces suelen combinarse con los primeros.

Varias de las “empresas” que hoy estamos asesorando en sus diseños de sistemas de costos combinan una o varias actividades, haciendo que la información de gestión corresponda en parte a:

- Finca

- Bodega
- Servicios de Elaboración a Terceros
- Comercio
- Comercio Exterior
- Hotel
- Restaurante
- Turismo
- Salones de Eventos
- Etc.

En estos casos, tanto el Plan de Cuentas, como los balances de sumas y saldos, estados contables, etc. han pasado a ampliarse significativamente, mezclando actividades, conceptos, criterios, etc. que deben ser adecuadamente identificados e informados por los sistemas bajo esta nueva tendencia de “valores integrados”.

Esta “**nueva bodega**” ha pasado a constituir un verdadero desafío para el diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información en las mismas, con sus aplicaciones específicas a la contabilidad general, a la información de costos y a la información de gestión.

Hoy, ser administrador, asesor, contador, etc. de una de estas nuevas bodegas, es serlo de fincas, bodegas, hoteles, restaurantes, turismo, etc. todo junto y a la vez.

Son los retos y desafíos que los diversos profesionales debemos enfrentar para dar soluciones óptimas **para el control de gestión y la toma de decisiones empresarias** en este nuevo ambiente integrado.

I.4. ANEXO II: Fases de la evolución de los sistemas de costos en las pymes

La forma de evolucionar y mejorar en los sistemas de información de “costos” en las empresas la agrupamos en **fases o etapas** como comentamos a continuación:

I.4.1. Sistemas de Fase “0” - Iniciales o Elementales

Normalmente, cuando una PyME inicia sus actividades, adquiere algún **software “enlatado”** del mercado para dar solución a su problema prioritario: “comenzar a llevar una contabilidad básica” de sus operaciones.

Dado que, en estos casos, prevalece la visión del “contador general” y del “estudio contable”, **el software se prepara para llevar la contabilidad general, cerrar balances, obtener información impositiva y laboral, controlar los saldos de caja, bancos, clientes, etc. Es decir, con fines de “operación” y “legal”, lo cuál es totalmente necesario.**

No se utilizan métodos de centros de costos, de segregación de capacidad utilizada, de actividades, etc. dado que la “captación de datos” en la empresa no está preparada para tales fines.

I.4.2. Sistemas de Fase “1” – Avance extracontable

El siguiente grado de “evolución” es efectuar un diseño extracontable de sistema de costos y mejorar la técnica utilizada.

La “contabilidad general” se sigue llevando de la misma manera con el software contable y de gestión implementado; pero se genera un sistema en paralelo, extracontable, para llevar información de costos.

Se efectúa un relevamiento, diagnóstico y diseño de sistema de cálculo de costos que responda a métodos técnicos,

Y dicho sistema se desarrolla en planillas de cálculo (excel) apoyado con bases de datos (access).

Las principales mejoras se refieren a:

- La creación de centros de costos para toda la empresa;
- La imputación de los costos indirectos a los centros de costos (distribución primaria);
- El estudio de la capacidad de trabajo de cada centro de costos;
- La segregación de costos de capacidad ociosa en cada centro;
- La asignación de los costos indirectos por el método de los “centros de costos” o del “activity based costing”.
- La generación de un nuevo grupo de reportes de gestión (costos, resultados, punto de equilibrio, actividades, etc.)

I.4.3. Sistemas de Fase 2 – Aprovechamiento del software de contabilidad general

Algunos software, como el Tango, Bejerman y similares, tienen la alternativa de imputar “todos los gastos” a centros de costos. Otros, en cambio, confunden el concepto de “centros de costos” con “códigos de obras”; engañando a los clientes al hacerles pensar que también poseen dicha alternativa.

En los primeros es posible pasar de la fase 1 a la 2 mediante un trabajo adicional.

Las tareas a desarrollar son:

- Mejorar la apertura y clasificación de cuentas del “Plan de Cuentas” para que represente, en forma analítica, lo más aproximadamente posible a la realidad al proceso de producción y a los distintos tipos y clases de costos;
- Definir, diseñar y desarrollar los códigos de “centros de costos” e implementar la contabilidad por “centros de costos” (efectuar la asignación

o distribución primaria de costos dentro del software de contabilidad general);

- Diseñar y desarrollar los “partes de información periódica” de cada centro de costos;
- Diseñar, extracontablemente, los procesos de asignación de costos indirectos a los productos, servicios u obras;
- Diseñar y desarrollar en planillas de cálculo (excel) los procedimientos de asignación de costos de los centros de costos a los productos, servicios y obras (distribuciones primarias y secundarias);
- Diseñar y desarrollar en planillas de cálculo (excel) los informes de costos y gestión.

De esta forma, las empresas obtienen la información de “costos por centros de responsabilidad” (distribución primaria) directamente del sistema contable, evitando así tareas de reprocesos o dobles imputaciones.

La cantidad y calidad de información adicional que se obtiene es muy útil para:

- El control y la reducción de costos;
- La asignación de costos a determinados “responsables”;
- La fijación y comparación de precios;
- El análisis de resultados por productos;
- La comparación de los costos de procesos con los competidores;
- La ayuda a la optimización de recursos y la eliminación de actividades sin valor agregado;
- El desarrollo de “cotizadores”, “modelos de generación de resultados”, etc.
- El desarrollo de estrategias generales, comerciales y de control de costos;
- Etc.

Cuando la actividad de la empresa crece y la diversificación de productos y clientes aumenta, las mismas se ven impulsadas a avanzar a un sistema de fase 3.-

I.4.4. Sistemas de Fase 3 – Desarrollo del “Módulo de Costos”

En esta fase se llama a especialistas de la informática (analistas de sistemas, ingenieros, programadores, etc.) para llevar los procesos de costos realizados en planillas de cálculo a un programa específico de computación.

El objetivo es eliminar los procesos en “planillas de cálculo y similares” para pasar a un programa específico (realizado en Visual Fox Pro, Visual Basic o similares) que permita automatizar los procesos de distribución de costos y la generación de informes.

El sistema contable, aprovechado en sus imputaciones a centros de costos, sigue funcionando de la misma manera que en la fase anterior.

I.4.5. Sistemas de Fase 4 - Integración a la Contabilidad General

A esta altura es fácil adivinar a qué se refieren los sistemas de fase 4.-

Software como SAP, J.D. Edwards, People Soft, Oracle, etc. operan en esta fase 4 en dónde el módulo o programa de distribución de costos y captación de datos operativos está “totalmente integrado” al sistema de contabilidad y gestión general de la empresa, recibiendo datos de los otros módulos y entregándoles resultados a los mismos.

Por la inversión que se requieren en estos sistemas, los mismos están limitados para grandes empresas.

I.5. ANEXO III: La determinación del “Costo de Ventas” a fin de ejercicio para PyMES que no llevan sistemas de contabilidad de costos de productos (inventarios) en forma contable y permanente

I.5.1. Caso de empresas comerciales

Las empresas netamente comerciales no poseen proceso de producción. Venden los productos en el mismo estado en el que lo adquirieron, por lo cuál la determinación del costo de venta a fin de ejercicio se realiza **por diferencia de inventarios** de una manera muy sencilla (método desdoblado).

La fórmula utilizada es la siguiente:

$$\text{Costo de Ventas} = \text{Existencia Inicial} + \text{Compras} - \text{Existencia Final}$$

Veamos un ejemplo de una empresa que comercializa tres productos:

Productos	Existencia Inicial	Compras	Existencia Final	COSTO DE VENTAS
Producto “A”				
- Unidades	10 u.	500 u.	100 u.	410 u.
- Importe Total	\$ 1.000	\$ 50.000	\$ 10.000	\$ 41.000
Producto “B”				
- Unidades	5.000 u.	10.000 u.	1.000 u.	14.000 u.
- Importe Total	\$ 50.000	\$ 100.000	\$ 10.000	\$ 140.000
Producto “C”				
- Unidades	100 u.	1.000 u.	200 u.	900 u.
- Importe Total	\$ 2.000	\$ 20.000	\$ 4.000	\$ 18.000
TOTALES				
- En “\$”	\$ 53.000	\$ 170.000	\$ 24.000	\$ 199.000

La simplicidad de estas empresas radica en que sólo tienen un único tipo de inventarios: “de Productos Terminados o Mercaderías”, sin la complejidad de los correspondientes a materias primas, producción en proceso, repuestos, etc.

Dejamos para los siguientes capítulos los problemas de valuación de las “salidas” de los artículos del stock, y los respectivos ajustes de valores para el cierre de los estados contables.

La empresa del ejemplo registrará en su Estado de Resultados un Costo de Venta de \$ 199.000; y en el rubro Bienes de Cambio de su Balance un importe de \$ 24.000.-

I.5.2. Caso de empresas productoras

En estos casos la determinación del costo de venta es más complejo, dado que existen inventarios de materias primas, materiales varios, repuestos, producción en proceso y productos terminados.

Una práctica muy común, para simplificar los cálculos, es el de no considerar (eliminar de los cálculos) a las existencias iniciales y finales de “producción en proceso”, es decir, tomar sólo los inventarios de productos terminados o de materiales (en ciertos casos los inventarios en proceso de producción pueden ser muy importantes).

La determinación del costo de venta al final del ejercicio sigue la misma ecuación del punto anterior, pero se agrega la complejidad de los diversos inventarios y de los “costos de producción”. Ahora, la ecuación sería:

Costo de Ventas = Existencia Inicial + Consumos de Materias Primas y Materiales Directos + Costos de Producción Cargados al Proceso – Costos de Ineficiencias y Ociosidad de Fábrica – Existencia Finales

Aclaraciones:

- Los costos cargados al proceso deben incluir los fletes y seguros por compras de materias primas y materiales; y la porción asignable a la función de compras de dichos bienes (casi nadie la calcula); y
- Los costos de ineficiencias y ociosidad, si bien son exigidos por las normas contables, prácticamente no se utiliza en la práctica (En un Banco en el que trabajamos pudimos observar los balances de más de 30 PyMEs y absolutamente ninguna indicaba que se hubiera realizado tal segregación, aunque sabíamos que en los años de plena recesión – 2001 / 2002 – la mayoría de ellas había trabajado por debajo de su capacidad instalada).

Hechas estas aclaraciones, y eliminando el concepto de costos de ineficiencias y ociosidad para simplificar los cálculos, desarrollaremos un ejemplo.

Supongamos que la empresa no tiene inventarios iniciales de ningún artículo ni materia prima; y que comercializa y elabora los tres productos del apartado anterior.

Intentemos construir la fórmula del “costo de ventas” con los datos que tiene la empresa.

- Existencia Inicial = 0 ;
- Consumo de Materias Primas y Materiales → Se obtiene por diferencia de inventario al igual que el caso comentado en “1”, es decir, se debe conocer el stock en “\$” al inicio (en el ejemplo es cero); las compras de estos bienes en “\$” realizadas durante el ejercicio (débitos a las cuentas representativas de estos bienes); y el saldo final (stocks) de estas cuentas en “\$”. Veamos unos números hipotéticos:
 - Compras del ejercicio (débitos a las cuentas de Materias Primas y Materiales, o, en el caso de uso del método desdoblado, los cargos directos a la cuenta “Compras”) = \$ 450.000;
 - Existencia final (toma y valuación de inventarios finales) \$ 50.000;
 - Consumo de Materias Primas y Materiales del ejercicio = \$ 450.000 - \$ 50.000 = \$ 400.000
- Los “Costos de Producción”, acumulados durante el ejercicio en la cuenta global “510.000 – Costos de Producción” ascienden a \$ 300.000.-
- Las “existencias finales” de productos terminados en \$ → ??????????
- Aquí surge el problema que hay que solucionar.

Si la empresa no lleva un sistema de “inventarios permanentes”, es decir, un sistema de contabilidad de costos integrado a la contabilidad general con los cierres mensuales respectivos, no tiene la determinación del costo integral unitario (costos directos + costos indirectos por productos), datos que son necesarios para la valuación de la existencia final

¿Cómo solucionan este problema las PyMEs?

Hay dos grandes maneras que comentamos a continuación.

I.5.2.1. Solución totalmente extracontable

Recordemos que las existencias finales en unidades terminadas son:

- 100 unidades del producto “A”;
- 1.000 unidades del producto “B”; y
- 200 unidades del producto “C”.

Y la producción total realizada en el ejercicio por cada producto son:

- 500 unidades del producto “A”;
- 10.000 unidades del producto “B”; y
- 1.000 unidades del producto “C”.

Dado que la empresa no utiliza la opción del software comentada en el punto 2.3 del presente capítulo, o sea, no realiza los cargos de los consumos directos de materias primas y materiales a los “códigos de los artículos en proceso”, la misma carece de información obtenida del SCG respecto a los “costos directos” de los productos; por lo que hay que proceder a calcularlos extracontablemente.

Entonces, el personal del área administrativa (contador general, por ejemplo) junto con el responsable del área de producción, realizan un detalle de las materias primas y materiales directos que se utilizan para producir cada artículo. Dicho detalle contiene la descripción de cada material utilizado, la cantidad de cada uno de ellos para producir una unidad de producto final; y el precio unitario de cada materia prima y material consumido (a costo de reposición, generalmente).

Con estos datos obtienen una “estimación del costo directo estándar (a valores de reposición)” de cada producto.

Supongamos que los valores obtenidos extracontablemente del **consumo de materias primas y materiales directos** por cada unidad de producto final son los siguientes:

- Producto “A” = \$ 270 de materia prima por cada producto final;
- Producto “B” = \$ 26,10 de materia prima por cada producto final; y
- Producto “C” = \$ 54 de materia prima por cada producto final.

Ahora, calculemos el total de los costos del ejercicio de consumo de materias primas (\$ 450.000) atribuibles a cada producto, multiplicando el costo unitario calculado anteriormente por la cantidad de unidades producidas durante el ejercicio:

- Producto “A” = \$ 270 * 500 unidades producidas = \$ 135.000
- Producto “B” = \$ 26.10 * 10.000 unidades producidas = \$ 261.000
- Producto “C” = \$ 54 * 1.000 unidades producidas = \$ 54.000
- **Total de costo por consumo de materias primas y materiales = \$ 450.000**

Advertencia: Sólo una casualidad (o un milagro) puede hacer que el cálculo extracontable coincida exactamente con la contabilidad.

Normalmente esto no ocurre (porque los valores cambian a través de los meses), procediéndose a un ajuste del cálculo extracontable para igualarlo a los datos contables.

Supongamos que de los cálculos obtenidos en el procedimiento anterior el importe total obtenido haya sido \$ 420.560 contra los \$ 450.000 que arroja la contabilidad (diferencia de inventario en \$ de las cuentas contables que reflejan las entradas, salidas y existencias de las materias primas y materiales).

La diferencia puede deberse a múltiples razones (roturas, ineficiencias, extravíos, errores de cálculos extracontables, errores de imputación contable, etc.), pero suele ajustarse de la siguiente manera: dividimos el valor contable de \$ 450.000 por el extracontable de \$ 420.560; esto nos arroja un valor de “1.07”.- Ahora multiplicamos el consumo unitario calculado para cada producto por dicho coeficiente de “1.07”; para obtener así el valor a considerar de “consumo de materias primas por producto”. Por ejemplo: el consumo de materias primas del producto “A”, calculado extracontablemente, ahora es de \$ 243; que multiplicados por el coeficiente de ajuste 1.07 nos arroja un valor final a considerar de \$ 270 que será el importe definitivo a tomar para la valuación de inventarios.

Sigamos con el supuesto que todo coincide.

Ahora tenemos que asignar los costos de producción (éstos son los costos indirectos de fabricación o explotación) de \$ 300.000; cargados durante el ejercicio,

a cada producto elaborado en el mismo. Recordemos que no se acostumbra a segregar los costos de ociosidad aunque es lo que debe hacerse.

Debemos encontrar alguna base de prorrateo general para asignar dichos \$ 300.000 a los productos (tema que criticaremos con dureza en los próximos capítulos, pero que es lo que se efectúa habitualmente en las PyMEs).

Suponemos que la base elegida es el importe de “costos directos” asignados a cada producto. La relación entre costos de producción y costos directos es $= \$ 300.000 / \$ 450.000 = 0.67$; por lo cuál debemos multiplicar el costo directo asignado a cada producto por “ $1 + 0.67 = 1.67$ ” para obtener el cálculo del **costo total unitario**.

Veamos los números a continuación:

- Producto “A” = \$ 270 de costo directo * 1.67 = \$ 450.90
- Producto “B” = \$ 26,10 de costo directo * 1.67 = \$ 43.59
- Producto “C” = \$ 54 de costo directo * 1.67 = 90.18.-

Estos valores son los que se tomarán para valuar el inventario final (siempre existe un redondeo que es necesario ajustar).

Veamos la valuación de la existencia final:

- 100 unidades del producto “A” * \$ 450.90 = \$ 45.090
- 1.000 unidades del producto “B” * \$ 43.59 = \$ 43.590
- 200 unidades del producto “C” * \$ 90.18 = \$ 18.036
- **Valuación de la Existencia Final (global) = \$ 106.716**

Ahora, con este nuevo valor, estamos en condiciones de calcular el **Costo de Venta Global** para el cierre del ejercicio. Veamos los cálculos:

- Existencia Inicial = \$ 0
- Consumos de Materias Primas y Materiales Directos = \$ 450.000
- Costos de Producción Cargados del Ejercicio = \$ 300.000
- Existencia Final calculada extracontablemente = \$ 106.716
- **Costo de Ventas = \$ 450.000 + \$ 300.000 - \$ 106.716 = \$ 643.284**

Estos importes (\$ 106.716 y \$ 643.284) serán los utilizados para el “cierre de los estados contables”.

Los \$ 750.000 contabilizados en la cuenta de “Costos de Producción – 510.000” se distribuirán de la siguiente manera:

Costo de Venta (débito) = \$ 643.284

Productos Terminados – Bienes de Cambio (débito) = \$ 106.716

a Costo de Producción (Cta. 510.000 – crédito) = \$ 750.000

Advertencia: No hemos considerado, por no ser tema de esta obra, los aspectos específicos de valuación y exposición que requieren las normas contables tanto sobre las existencias de bienes de cambio como el importe del costo de venta.

El importe cargado a Bienes de Cambio por \$ 106.716 será el que se utilizará como “existencia inicial” en el cierre del ejercicio.

Aunque el método de asignar los costos indirectos de producción en función de un prorrateo general es muy poco técnico y realista, las normas contables profesionales no regulan sobre dicho método en forma explícita (aunque indican que deben asignarse por un método que refleje la realidad de los consumos); y los auditores externos de las PyMEs suelen aceptar dichos cálculos.

Cuando las empresas implementan por primera vez un método técnico de distribución de costos indirectos (basado en los centros de costos o en las actividades) suelen llevarse una gran sorpresa al ver que los importes difieren con respecto al método de prorrateo general; y mucho más cuando realizan un ABC (Activity Based Costing).

Si bien para fines de “contabilidad general” el método comentado en el presente punto es aceptado; NO LO UTILICE PARA FINES DE GESTIÓN, e implemente extracontablemente un método técnico.

I.5.2.2. Solución parcialmente extracontable

En este caso, el software contable y de gestión (SCG) de la empresa permite utilizar la opción del punto 2.3 desarrollada en el contenido de este capítulo.

Es decir, el sistema permite efectuar los cargos por consumos de materias primas y materiales directos a los códigos (fichas de costos) de cada uno de los productos finales que elabora la empresa.

Así las cosas, a fin de ejercicio se deben obtener dos datos para determinar el costo directo de cada producto. Estos datos son:

- El total de **consumos de materias primas y materiales directos** cargados a la ficha de costos (código) del producto elaborado durante el año (Ej: \$ 50.000); y
- El total de **unidades producidas en el ejercicio** (Por ejemplo: 1.000 unidades).

Con estos dos datos se obtiene el “costo directo de materias primas y materiales” por cada unidad de producto dividiendo ambos valores ($\$ 50.000 / 1.000 \text{ u.} = \$ 5 \text{ por unidad}$).

Obtenido el “costo directo de materias primas y materiales” por cada artículo se procede a asignar los “costos indirectos” (o generales de producción) de la misma forma que en el punto anterior, es decir, por algún “cuestionable y no aconsejable” método de prorrateo global (por unidades producidas de cada artículo, por los totales de costos directos de cada producto, por las horas de mano de obra utilizadas durante el año para producir las cantidades totales de cada producto, etc.).

En el caso en que la empresa utilice la opción, dado que el SCG se lo permite, de la imputación a centros de costos, la asignación de los costos generales de producción puede mejorarse bastante siguiendo las pautas que desarrollamos en los siguientes capítulos; o puede seguir utilizando un prorrateo general y emplear la información de los centros de costos para el control y análisis de los mismos.

En los capítulos siguientes comenzamos el desarrollo de los sistemas de costos que recomendamos implementar.

I.5.2.3. Solución totalmente contable sin identificación por producto - Diferencia de Inventarios Global en todos los rubros de Bienes de Cambio:

Es un caso muy generalizado pero, como hemos comentado anteriormente, no es recomendado porque coloca a todos los productos en una misma “bolsa” sin discriminación ni diferenciación. Cualquier problema de valuación de existencias se traslada al costo de ventas y, como consecuencia, al Estado de Resultados.

La fórmula matemática de esta determinación global es la siguiente:

$$\begin{aligned} & \textit{Existencia Inicial de Materias Primas, Materiales e Insumos} \\ & + \\ & \textit{Existencia Inicial de Producción en Proceso} \\ & + \\ & \textit{Existencia Inicial de Productos Terminados} \\ & + \\ & \textit{Compras del Ejercicio de Materias Primas, Materiales e Insumos} \\ & + \\ & \textit{Resto de Costos de Producción (Mano de Obra, Costos Indirectos, etc.)} \\ & - \\ & \textit{Costos Fijos de Capacidad Ociosa} \\ & - \\ & \textit{Existencia Final de Materias Primas, Materiales e Insumos (Valuadas a} \\ & \quad \textit{costo de reposición)} \\ & - \\ & \textit{Existencia Final de Producción en Proceso (valuadas a costos de} \\ & \quad \textit{reposición o estimaciones globales)} \\ & - \\ & \textit{Existencia Final de Productos Terminados (valuadas a costos de reposición} \\ & \quad \textit{o estimaciones globales)} \\ & = \\ & \textit{Costo de Ventas (Global del Ejercicio)} \end{aligned}$$

Si los valores no se encuentran ajustados como requieren las normas contables, es muy probable que el último valor contenga “resultados por tenencias” que deberían ser segregados.

CAPITULO II

COSTOS PARA FINCAS

Ricardo Billene
con la colaboración de
Rodolfo Paolucci

Lo principal en estas actividades agrícolas es la comprensión en detalle del ciclo productivo y la construcción de un Plan de Cuentas acorde a él.

II.1. El ciclo productivo y la estacionalidad de los costos – calendario agrícola- tareas y recursos

La primer regla es: “comprenda y releve adecuadamente el ciclo productivo de cada uno de los cultivos o plantaciones de su empresa”, en nuestro caso: “la vid”.

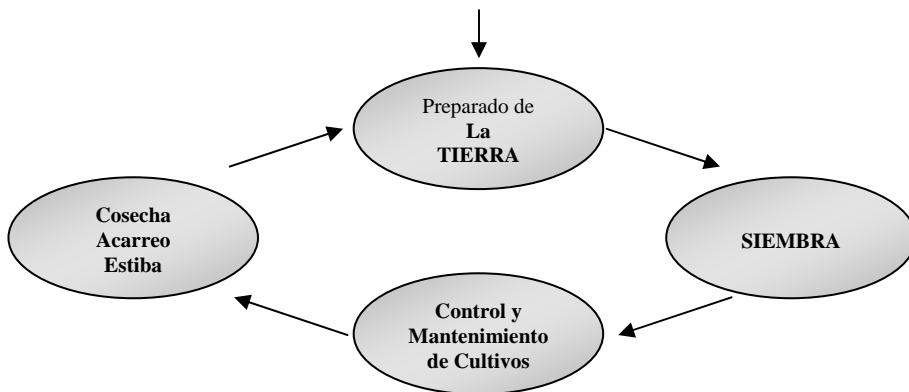


CICLO AGRÍCOLA IMPLICA:

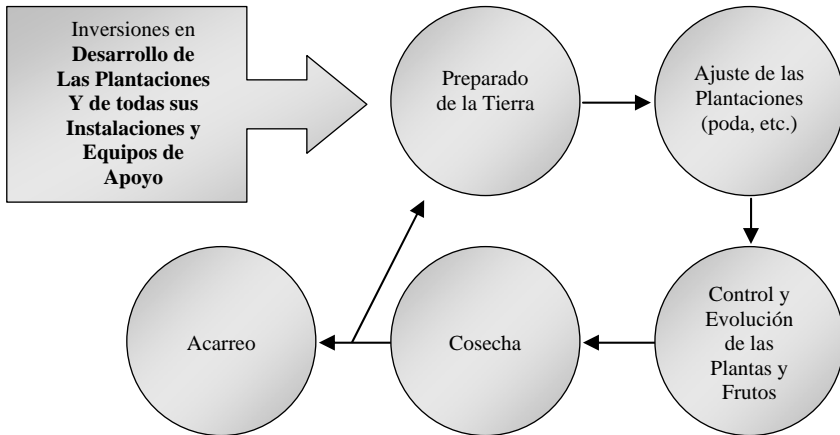
- Que cada mes se realizan tareas distintas
- Que los recursos se utilizan con diversas intensidades en los distintos meses
- Que los costos (sacrificios de los recursos económicos) fluctúan en función de los ciclos agrícolas que tenga cada producto
- Que los flujos de fondos y los presupuestos son fundamentales en estas empresas
- Que están sujetos a los riesgos e inclemencias del clima y tiempo

En la actividad agrícola tenemos dos grandes clasificaciones: cultivos, en los que los productos deben sembrarse todos los años; y plantaciones, en dónde no existe la siembra sino el desarrollo de la planta que posteriormente brindará los frutos objeto de la explotación.

Ciclos de los Cultivos



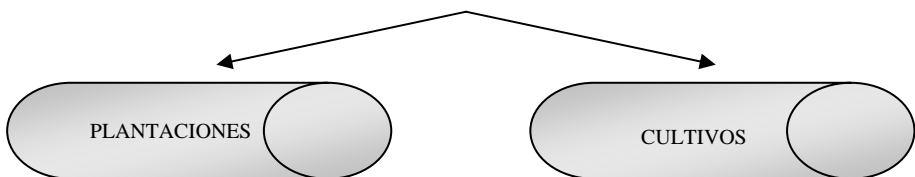
Ciclos de las Plantaciones



Cada etapa del ciclo tiene sus propios costos característicos que el sistema informático debe captar.

Entonces tenemos:

Dos Grandes Modalidades del Agro:



En este capítulo nos referiremos al caso de plantaciones que es el modelo que corresponde a la producción y cosecha de “uvas”.

A continuación presentamos un ejemplo simplificado de lo que sucede con la producción anual de **“uvas para vinificar”**:

Mes	<u>Tareas / Actividades</u>	Recursos
Mayo	Araduras – Enmiendas – Adaptaciones de terreno (sistematización de suelo), mantenimiento de sistema de riego, replogado de protección antigranizo.	Finca (terreno o superficie implantada) – Productos orgánicos – Maquinaria Agrícola (tractor, arado..) – Mano de Obra – Estructuras antigranizo - Otros
Junio	Araduras – Enmiendas – Sistematización de suelo – Comienzo de la poda – Sacar sarmientos, etc.	Finca (terreno o superficie implantada) – Productos orgánicos – Maquinaria Agrícola (tractor, arado, rastra de dientes..) – Mano de Obra – Herramienta para podas y Otros
Julio	Continuación de la poda – Protección contra heladas (distribución de calefactores) – Enmiendas – Ataduras	Finca (terreno o superficie implantada) – Productos orgánicos – Maquinaria Agrícola (tractor, arado..) – Mano de Obra – Herramientas para Podas – Etc.
Agosto	Fin de la poda – Protección contra heladas – Enmiendas – Mantenimiento de estructuras de conducción (parrales, espalderos) – Riego – Ataduras	Sistemas de Calentamiento – Herramientas de Poda – Ídem anterior.
Septiembre	Ataduras – Enmiendas – Riego – Comienzo control de brotes – Despliegado de protección antigranizo – Incorporar vicia – Surcar – Preparado mecánico y manual de riego -	Ídem anterior – Pruebas de enología – Potenciación en el uso de sistemas de riego. Estructuras antigranizo – Tractor con rastra de dientes, surcador, abordador
Octubre	Control de los brotes – Fertilizaciones – Riego – Desbrote y deshoje – Tratamiento fitosanitario – Control Oidio – Aplicar Herbicidas, etc.	Ídem anterior – Productos agroquímicos – Tractor con pulverizadora – Azufre Micronizado 80% - Nitrato de Amonio (33-00-00) – Sulfamida GB 0.3% - Glifosato 84% - Otros
Noviembre	Fertilizaciones – Riego – Raleo y separación de determinados sarmientos y hojas – Fertilización – Tratamientos fitosanitarios – Acomodar brotes -	Ídem anterior Productos fitosanitarios.
Diciembre	Controles de enología – Raleos – Riego – Fertilización – Tratamiento fitosanitario – Acomodar brotes – Aplicar Herbicidas -	Ídem anterior – Sulfuramida, Glifosato, Azufre Micronizado, etc. Tractor pulverizador, implementos, etc.
Enero	Controles de enología (azúcares, acidez, etc.) – Riego – Raleos Finales – Deshojes – Tratamientos fitosanitarios – Despunte de brotes – Otros	Ídem anterior (dependiendo del caso)
Febrero	Comienzo de la cosecha – Controles de enología – Riego – Deshojes.	Ídem anterior – Máquinas Cosechadoras – Personal temporario para cosechas –

		Camiones de Carga – Herramientas de cosechas (canastos, tachos, tijeras, etc.)
Marzo	Cosecha en firme – Traslado de las uvas a la/s bodega/s – Controles de calidad permanentes – Etc. – Control Peronóspora – Tratamientos fitosanitarios – Rastrear – Sembrar vicia – Preparación Mecánica del Riego – Etc. (dependiendo de la zona, variedad y fecha de cosecha)	Ídem anterior – Máquinas Cosechadoras – Personal temporario para cosechas – Camiones de Carga – Herramientas de cosechas (canastos, tachos, tijeras, etc.)
Abril	Ídem anterior. Fin de cosecha y acarreo.	Ídem anterior – Máquinas Cosechadoras – Personal temporario para cosechas – Camiones de Carga – Herramientas de cosechas (canastos, tachos, tijeras, etc.) – Tractor pulverizadora – Oxicloruro de cobre WP 48% - Semilla – Inoculante – Tractor con rastra de discos – Tractor abordador – etc.

Ahora, Ud. debe construir un Plan de Cuentas que represente lo más aproximadamente posible la realidad del ciclo agrícola de cada producto

En especial, las cuentas que representan a los “Costos de Explotación Fincas”

Una aclaración:

La diferenciación de los costos de las distintas variedades no lo impulsa el tipo de cepa (Merlot, Cabernet Sauvignon, Malbec, etc.) sino otros parámetros que sí son variables controladas por el productor, como, por ejemplo:

- las actividades que se realizan en el viñedo,
- los tiempos y recursos que se demandan en cada actividad del viñedo,
- los recursos económicos que se aplican y utilizan en cada viñedo,
- los tipos de estructuras de conducción (espalderos, parrales, etc.),
- la tecnología disponible,
- los niveles de producción en las distintas unidades económicas
- las condiciones sanitarias, climáticas, de terreno, etc.

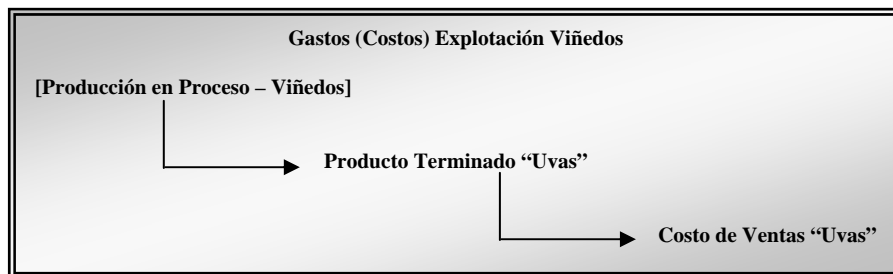
deben captar el ciclo agrícola de la empresa, los recursos que se utilizan y los productos que se obtienen del mismo. Veremos sencillos ejemplos al avanzar en este capítulo.

No se necesita llegar a un ejemplo numérico para comprender que:

- una Uva Malbec obtenida de un parral con una producción esperada de 250 qq/ha, versus...;
- una Uva Malbec obtenida de una espaldero, con menor densidad de plantas por hectáreas, con una idea de producción esperada en el orden de los 70 qq/ha...

*...se trata de dos productos distintos con costos distintos...
aunque hablemos de la “misma uva malbec”*

El Plan de Cuentas debe interpretar (con sus “cuentas”) el proceso agrícola que podemos sintetizar en tres pasos: 1º) Las cuentas que representan los trabajos sobre los viñedos (costos de explotación), 2º) Las cuentas que representan los productos obtenidos luego de la cosecha (uvas); y 3º) Las cuentas que representan los egresos o costos de los productos vendidos (costo de ventas)



Recordemos que los costos siguen la estacionalidad del ciclo productivo y deben estar adecuadamente identificados en las cuentas que representan la producción en proceso; y los distintos productos en las cuentas relativas a los “productos terminados” o genéricamente en “bienes de cambio” y particularmente en el uso especial de los códigos de centros de costos.

También, para confeccionar un adecuado sistema de información de costos y de gestión en una finca, es necesario contar con un buen cuadro de “recursos” utilizados en la explotación, junto con los principales costos asociados a cada tipo de recursos.

En el siguiente cuadro se muestran ejemplos de relaciones entre:

Cuadro de Recursos – Costos Relacionados – Nivel de Imputación u Objeto de Costos

Tipo de Recursos	Costos Relacionados	Nivel Objeto de Costos
Terreno - Finca	Impuesto Inmobiliario – Tasas y Servicios – Derecho de Riego – Tasa Iluminación – Abono – Fertilizantes – Productos Químicos - Otros	Superficie Terreno
Viñedos – Plantaciones	Depreciación – Mantenimiento – Reparaciones – Reposiciones – Barbechos – Maderas – Alambres – Servicios de Poda – de Cosecha – de Flete y Acarreos - Etc.	Superficie Terreno Plantada (Objeto de Costos Principal)
Edificaciones e Instalaciones	Depreciaciones – Mantenimiento – Reparaciones – Repuestos – Energía Eléctrica – Gas – Limpieza – Vigilancia – Teléfono y Comunicaciones - Etc.	Instalaciones de Apoyo
Pozo de Agua – Sistema de Riego	Impuestos y Tasas – Depreciaciones – Mantenimientos – Repuestos – Energía – Combustibles – Etc.	Instalaciones de Apoyo
Sistemas de Protección de Cultivos (calentadores – mallas antigranizo)	Depreciaciones – Mantenimiento – Reparaciones – Repuestos –	Instalaciones de Apoyo

	Reposiciones – Combustibles – Etc.	
Maquinaria Agrícola (tractores, camiones, cosechadoras automáticas, pulverizadoras, etc.)	Depreciaciones – Mantenimiento – Reparaciones – Repuestos – Combustibles – Lubricantes – Service – Impuesto Automotor – Etc.	Maquinaria de Apoyo Móvil
Equipos Auxiliares (camionetas, vehículos..)	Ídem anterior	Maquinaria de Apoyo Móvil
Muebles e Instalaciones Adicionales (mobiliario, computadoras, etc.)	Depreciaciones – Mantenimiento – Reparaciones – Insumos – etc.	Instalaciones de Apoyo
Herramientas e Implementos Agrícolas (tijeras, arados, canastos, tachos, lanzas, discos, rastras, etc.)	Depreciaciones (en caso de ser significativas) – Adquisiciones – Reparaciones – Repuestos	Objetos de Apoyo Móvil Herramientas
Productos Químicos – Abonos - Fertilizantes	Consumos de éstos productos – Mermas – Pérdidas	Superficie Terreno
Materiales y Repuestos Varios Directos	Consumo de estos productos – Mermas - Pérdidas	Superficie Terreno
Personal Permanente	Sueldos – Cargas Sociales – SAC – Vacaciones – Refrigerio – Viáticos – Ropa de Trabajo – Adicionales - etc.	Instalaciones de Apoyo Superficie Y Equipos Móviles
Personal Temporario (cosechadores)	Remuneraciones a destajo – Cargas Sociales – Adicionales de Convenios - Etc.	Producción Superficie Plantada
Asesores Externos	Honorarios Ingenieros Agrónomos – Enólogos – Ingenieros Químicos – Etc.	Instalaciones de Apoyo
Otros Recursos Varios		

Un cuadro como el anterior es la base para armar un correcto plan de cuentas y de centros de costos de la explotación de su finca.

Es habitual:

- Crear cuentas que representen la “naturaleza o concepto” de los gastos (productos enológicos, abonos, fertilizantes, palos, estacas, alambres, insecticidas, combustible, energía eléctrica, sueldos, depreciaciones, etc.); y
- Crear centros de costos que representen los objetos o niveles de costos tales como las hectáreas o cuarteles, los tractores, la maquinaria agrícola, el sistema y equipo de riego, el depósito y galpón, la casa del encargado o contratista, etc.

Las comparaciones de costos en estas actividades se realizan:

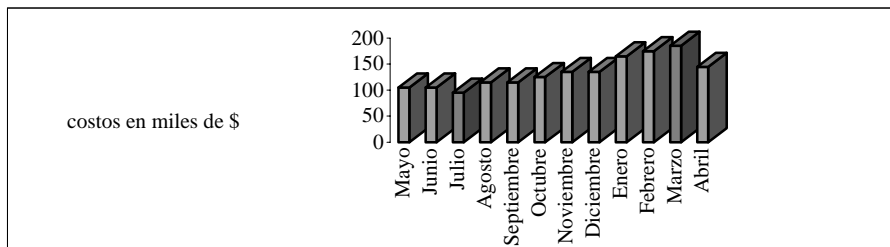
- En totales anuales (o del tiempo de duración completo del ciclo);
- Los costos mensuales de un mes contra el mismo mes de ejercicios anteriores; y
- Los costos reales contra los costos presupuestados.

Tal como puede deducirse del ciclo productivo, los costos de estas actividades son estacionales.

No tiene mucho sentido comparar los costos de un mes con el inmediato anterior, pero sí es importante evaluar la evolución mensual de los costos y compararla con la evolución del ejercicio anterior y con la proyectada para el nuevo ciclo o ejercicio.

Ejemplo de Evolución de Costos Mensuales – Estacionalidad - En Miles de \$

Mes	<u>Sueldos</u> <u>Pers.</u> <u>Perm.</u>	<u>Personal</u> <u>Tempor.</u>	<u>Depre-</u> <u>Ciacion.</u>	<u>Prod.</u> <u>Quím.</u>	<u>Abonos</u> <u>Fertiliz.</u>	<u>Energía</u> <u>Eléct.</u>	<u>Combustibles</u>	<u>Fletes</u>	<u>TOTALES</u>
Mayo	15	0	20	10	30	10	20	0	105
Junio	15	0	20	10	30	10	20	0	105
Julio	15	0	20	0	30	10	20	0	95
Agosto	15	10	20	0	40	10	20	0	115
Septiembre	15	0	20	10	40	20	10	0	115
Octubre	15	0	20	20	30	30	10	0	125
Noviembre	15	0	20	30	20	40	10	0	135
Diciembre	15	0	20	40	10	40	10	0	135
Enero	15	0	20	50	0	50	10	20	165
Febrero	15	30	20	30	0	40	10	30	175
Marzo	15	50	20	10	0	30	10	50	185
Abril	15	30	20	10	0	20	10	40	145
Total	180	120	240	220	230	310	160	140	1.600



El cuadro anterior muestra claramente el problema de estacionalidad de los costos. Compare el mes de julio con costos de M\$ 95 contra el de marzo con costos de M\$ 185.- Casi el doble (si bien recuerde que es un sencillo ejemplo hipotético).

En actividades como la anterior, los productores intentan obtener créditos para “levantar la cosecha”, dado que deben enfrentar el incremento de costos sin haber obtenido aun los productos. Otros realizan ventas “a futuro” de la producción y solicitan los respectivos adelantos de fondos... ¡Imagine para aquellos que han solicitado un crédito importante y en el mes de enero una lluvia con granizo (piedras) le destruye toda la producción!... es parte del riesgo de la actividad...

Resumiendo, la evolución de los costos de explotación agrícola sigue la evolución del ciclo productivo; por lo que los costos mensuales son comparables sólo contra los mismos meses de años anteriores o a niveles anuales.

Recuerde de adaptar el Plan de Cuentas para que represente lo más cercanamente posible al proceso productivo y a los tipos de recursos que se utilizan en la explotación agrícola.

Continuemos con el análisis de los “objetos de costos” principales en una finca.

II.2. Los niveles u “objetos de costos” de la explotación agrícola

En las actividades agrícolas el nivel “producto final” no es tan relevante para la medición de costos, dado que se obtiene recién al final del ciclo productivo; y, como vimos, depende de su nivel de producción, estructuras de conducción, tecnificación, tipo, calidad y cantidad de actividades, que se utilicen para las distintas variedades.

El objeto de costo “principal” en este tipo de actividad es el correspondiente a las hectáreas o cuarteles de cultivo o plantación, para nuestro caso.

En efecto, la principal acumulación de costos se realiza a nivel de las divisiones del terreno referidas a los distintos tipos de cultivos o plantaciones, desde las cuáles se obtendrán, finalmente, los productos terminados.



ADVERTENCIA

La estacionalidad de los costos tiene un efecto FINANCIERO
MÁS IMPORTANTE que el tratamiento y análisis contable
Por eso los análisis de costos deben complementarse
Con flujos de fondos
 (Ver caso de Bodega “La Bonita”)

Esta idea convierte a los recursos **“terrenos y plantaciones”** (o hectáreas o cuarteles) en el **foco central de la acumulación de costos**, siendo los demás recursos clasificados en alguno de estos tipos:

Principales Recursos y Costos Asociados a la Explotación Agrícola

- Insumos directos (abonos, fertilizantes, productos químicos, etc.);
- Recursos Productivos Directos Móviles (tractores, cosechadoras, máquinas agrícolas, etc.);
- Recursos Productivos Directos Fijos (sistemas de riego, mallas antigranizo, instalaciones eléctricas, etc.);
- Mano de Obra Directa – Permanente (operarios, tractorista, peones, etc.) – y Temporaria (cosechadores, podadores, etc.);
- Servicios Directos Contratados a Terceros (poda, cosecha, transporte, etc.);
- Insumos indirectos (energía eléctrica, combustibles, repuestos, gas, etc.);
- Recursos Productivos Indirectos – Fijos y Móviles (edificios, galpones, camionetas, etc.);
- Mano de Obra Indirecta (Capataz, encargado, casero, administrativos, personal de mantenimiento, agrónomo, etc.);
- Servicios Indirectos y Otros (teléfonos, comunicaciones, suscripciones, etc.)



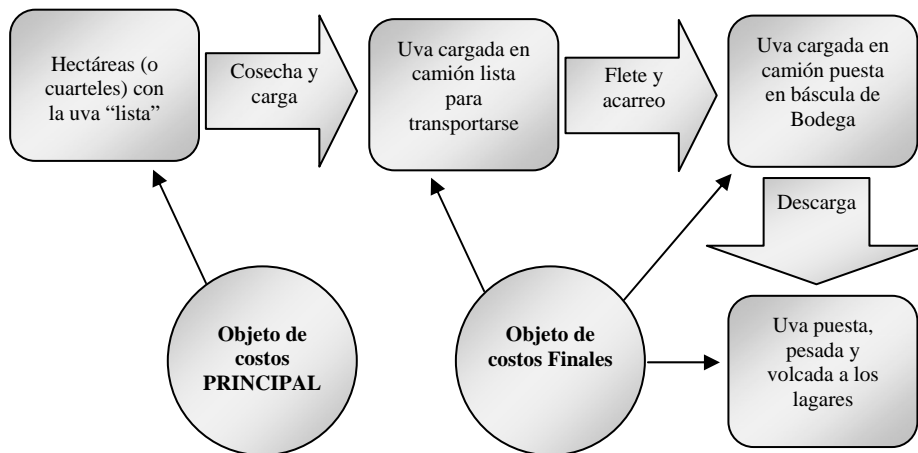
¿UN PROBLEMA?

¿Dónde colocamos el “objeto final” de costeo en una finca?

- ¿En la uva lista para ser cosechada pero todavía en la vid?
- ¿En La uva ya cosechada y cargada en el camión lista para transportarse?
- ¿En la uva cosechada y puesta en el lagar de la bodega?

Un problema a resolver en la acumulación de costos final en una finca es la definición exacta de dónde terminará el proceso.

El siguiente esquema presenta alternativas a estos interrogantes.



Sobre el “objeto de costos” principal, no hay dudas: es la “uva en la plantación” o, dicho de otra manera, los cuarteles o hectáreas de plantaciones. Esto implica que la “principal” acumulación de costos se da a este nivel...

Pero... “sobre los objetos de costos finales”...

Depende de cada caso en particular y cómo se contrate:

- En un extremo, la Bodega puede **tomar o comprar** *la uva puesta en el parral, espaldero, o, sencillamente, en la vid*, y hacerse cargo de los trabajos y costos de cosecha, acarreo, flete, pesaje, descarga, etc.
- En el otro extremo, la Bodega puede **tomar o comprar** *la uva puesta, luego de haber sido controlada y pesada, en el lagar de la Bodega, es decir “volcada al Lagar”*.
- Entre estos dos extremos se pueden dar diversos casos tales como que la Bodega tome la uva puesta en el camión a la salida de la finca; o que la cosecha sea a cargo de la finca y que ya desde el camión la uva cargada sea parte de la bodega, etc.

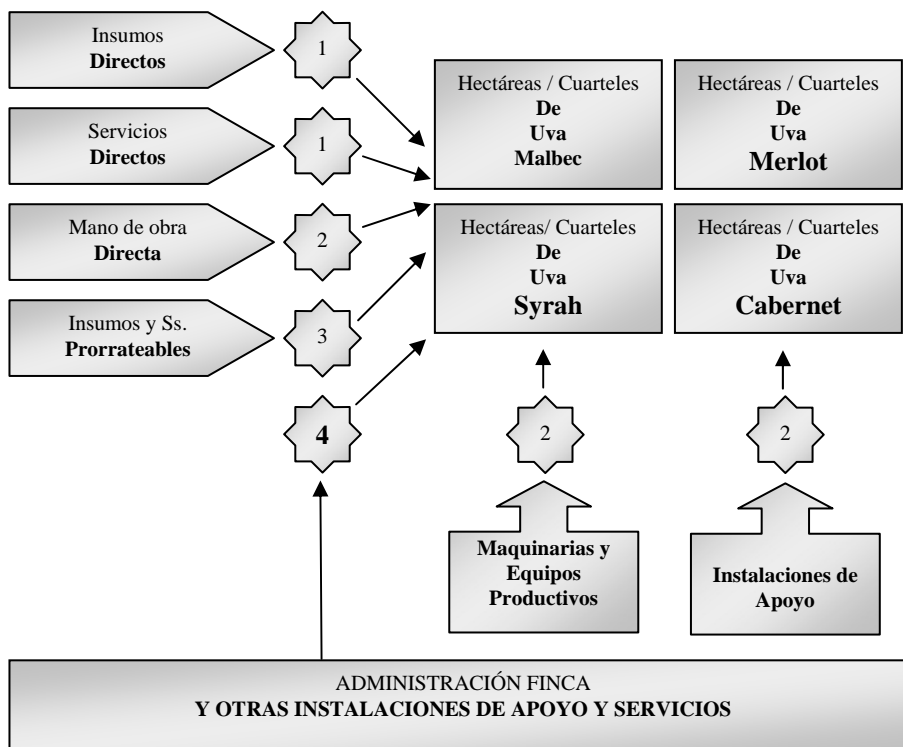


Es MUY IMPORTANTE definir el “punto exacto” del “objeto de costos final” no sólo por el cierre del costeo de productos y su posterior comparación con ingresos (medición de resultados), sino también para deslindar responsabilidades contractuales, operativas, administrativas, gerenciales, etc.

Las fincas y bodegas deben ponerse de acuerdo en el punto en que la primera le entrega el producto a la segunda

Veamos, a continuación, el esquema de acumulación de costos en el “objeto de costos principal” (o centro de costos) que es la hectárea o cuartel con las plantaciones y sus respectivos productos “uvas”.

ESQUEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS



Analice detenidamente, por unos minutos, el esquema precedente.

Cada figura (cuadro) representa a un grupo particular de centros de costos; y cada estrella con un número en su interior representa un tipo de base o inductor de asignación o distribución de costos que explicaremos más adelante.

De esta manera, los costos acumulados en los diversos centros de costos (cuadros y figuras) llegan a los objetos de costos finales (las hectáreas) por sus respectivos mecanismos o bases de asignación (estrellas).

A continuación efectuamos un listado ejemplificativo de centros de costos que se puede utilizar para construir los sistemas de costos de las fincas:

Ejemplo de Armado de Centros de Costos Tradicional – Basado en Recursos

<u>Nivel / Jerarquía</u>	<u>Código</u>	<u>Nombre / Descripción</u>	<u>Observaciones</u>
<u>1</u>	<u>100</u>	<u>Fincas (Objetos de Costos Principales)</u>	<u>Centro Sumarizador</u>
2	110	Finca La Bonita	Centro Sumarizador
3	111	Plantación Malbec (30 has.)	De imputación - Final
3	112	Plantación Merlot (20 has.)	De imputación - Final
3	113	Plantación Syrah (20 has.)	De imputación - Final
3	114	Plantación Cabernet (30 has.)	De imputación - Final
3	119	Plantaciones General (100 has.)	Este centro se utiliza para imputar todos aquellos insumos y trabajos que no pueden asignarse específicamente a los anteriores. Los costos acumulados en este centro luego se prorratean entre los anteriores
<u>1</u>	<u>200</u>	<u>Recursos Directos</u>	<u>Centro Sumarizador</u>
2	210	Mano de Obra Directa	Centro Sumarizador
3	211	Personal Permanente	De imputación intermedia
3	212	Personal Temporario	De imputación intermedia
2	220	Maquinaria Agrícola	Centro Sumarizador
3	221	Tractor Deutz XX	De imputación intermedia
3	222	Tractor Fergusson YY	De imputación intermedia
3	223	Aradora Mecánica Philler MM	De imputación intermedia
3	224	Cosechadora Mecánica Tomaso II	De imputación intermedia
3	225	Cosechadora Mecánica Philler RR	De imputación intermedia
3	226	Camión Fiat RR	De imputación intermedia
2	230	Instalaciones Productivas	Centro Sumarizador
3	231	Pozo y sistema de riego	De imputación intermedia
3	232	Instalaciones eléctricas	De imputación intermedia
3	233	Mallas y sistemas antigranizo	De imputación intermedia
3	234	Sistema de Calefacción	De imputación intermedia
<u>1</u>	<u>300</u>	<u>Instalaciones Generales</u>	<u>Centro Sumarizador</u>

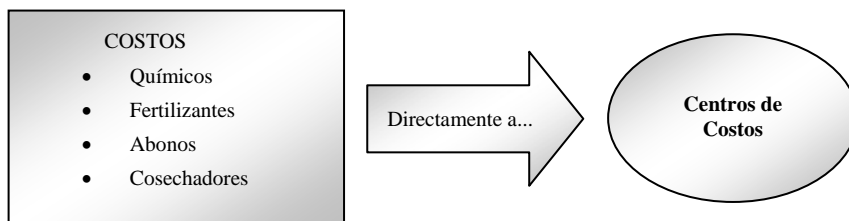
2	310	Edificaciones Generales	Centro Sumarizador
3	311	Depósito – Galpón	De imputación intermedia
3	312	Casa – Oficinas	De imputación intermedia
3	313	Jardines y alrededores	De imputación intermedia
3	314	Camioneta Ford Ranger XX	De imputación intermedia
3	319	Otros	De imputación intermedia
3	399	Ociosidad y Menores Rendimientos	De imputación final

Volvamos, por un instante, al “esquema de distribución” y localicemos nuestra atención en las “estrellas” que indican los mecanismos o bases por medio de los cuáles los costos llegan a los centros de costos. Analicemos, brevemente, cada una de ellas:

Bases para la asignación de costos a los centros de costos productivos (hectáreas)

- Base “1” → Imputación directa al centro productivo;
- Base “2” → Imputación por medio de “partes de trabajo”;
- Base “3” → Imputación por “prorrates generales”; y
- Base “4” → Imputación por “distribución secundaria y terciaria”.

Base “1” Imputación directa al centro productivo



Por medio de esta base, **los costos se imputan directamente a los centros de costos productivos sin las necesidades de partes de trabajo o prorrates previos**. En rigor técnico no “hay base de distribución”, sino asignación directa.

Corresponde al caso en que:

- La empresa tenga instalado un software de contabilidad y gestión (SCG) con una terminal en la finca y con el módulo de “Inventarios”; o que
- Se emitan vales de salida de productos de almacenes (que luego, en otro momento y lugar, se contabilicen) con indicación de la cantidad exacta que se retira y el destino correcto en donde se aplicarán; y que
- Los consumos o utilizaciones de las materias primas y materiales directos (abonos, fertilizantes, productos químicos, barbechos, maderas, alambres, etc.) puedan identificarse específica e indudablemente con cada centro de costos productivo (hectáreas).
- También puede extenderse a servicios directos (como la poda o la cosecha) cuando las liquidaciones respectivas hacen referencias concretas y específicas a cada centro de costos productivo (hectáreas o cuarteles).

En empresas de pequeñas dimensiones y/o con administraciones informalizadas es muy probable que no exista una terminal del sistema informático

En estos casos, **se pierde calidad de información**, porque es habitual que el encargado retire los materiales del depósito, los aplique a las superficies y plantaciones; y luego no anote (o no recuerde) las cantidades o proporciones de cada material volcado a cada centro de costos (cuartel o hectárea).

Y, desafortunadamente, la situación anterior es muy habitual en las PyMEs.

Se deben hacer todos los esfuerzos pertinentes para organizar la información de las fincas, plantaciones o campos de tal forma que los consumos directos de estos productos y servicios queden correctamente informados en el cuartel, hectárea, etc. en los que se aplican.

Si es necesario capacitar al encargado, informatizar la oficina de administración del encargado, diseñar e implementar formularios, etc. hágalo, si no nunca tendrá información de costos válida y confiable.

Ahora bien, en el caso en que la finca no posea una terminal del SCG, pero el encargado tenga afinidad con los papeles, simplemente hay que diseñar una planilla o formulario para que vuelque los datos de los consumos de estos materiales

(abonos, productos químicos, etc.) a cada centro de costos en una forma práctica y ordenada; y solicitarle que todos los fines de mes remita dicha “planilla” a la administración central de la empresa para que proceda a su registro en el software contable y de gestión.

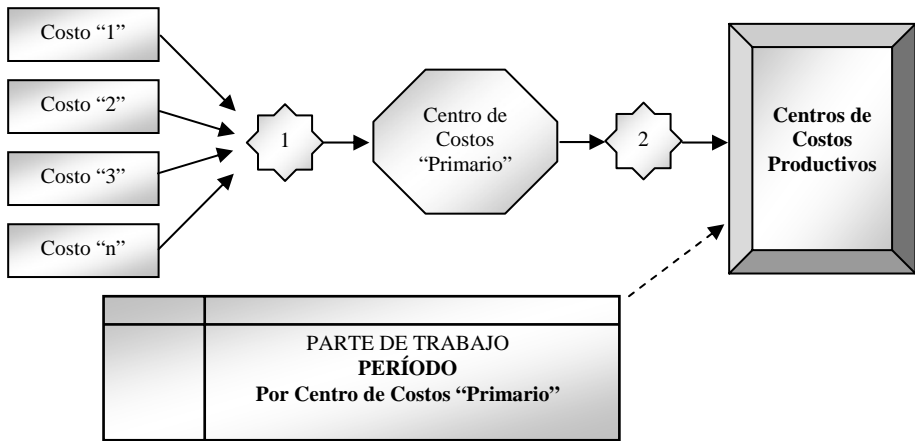
Resumiendo, ya sea en forma directa por intermedio del SCG; o por el envío a la administración central de una planilla de consumos, éstos costos “directos” se asignan sin inconvenientes a cada uno de los centros de costos usuarios. Recordamos que esta asignación es extensiva a determinados servicios directos contratados a terceros.

En el caso en que sea imposible determinar el consumo de materiales directos por cada centro de costos, dicho consumo global se imputa a un centro de costos general que represente a todos los centros productivos y luego se procede al prorrateo (caso desaconsejado).

(En el ejemplo, el centro de costos 119 “Plantaciones General (100 has.)”, representa la alternativa anteriormente indicada).

Base 2 “Imputación por medio de partes de trabajo”

El siguiente esquema muestra lo que sucede con este tipo de asignación que reviste el carácter de “secundaria”:



El esquema anterior muestra el proceso para la asignación de costos en función de la base "2" por partes de producción.

Los costos individuales (por ejemplo: combustibles, lubricantes, reparaciones, repuestos, etc.) se imputan **directamente** al centro de costos "primario", que generalmente hace referencia a un equipo productivo, instalación de apoyo o personal operativo, hasta acumular todos los cargos del período (mes, trimestre o año). Una vez acumulados todos los respectivos costos en el centro de costos, el total **se asigna a los centros de costos productivos a través de un parte de trabajo**.

Veamos un ejemplo:

Supongamos que el centro de costo "primario" que nos interesa es el referido a "Tractores de Finca". En dicho centro de costos se cargarán todos los costos incurridos por dichos equipos tales como consumo de combustibles, lubricantes, patentes, depreciaciones, reparaciones, repuestos, etc. A fin de mes (o de un período mayor), el encargado de la explotación debe elaborar el **parte de trabajo** del centro de costos "tractores" indicando las horas que cada equipo le ha destinado a cada centro de costo productivo. Con esta información se procederá al **reparto secundario**.

Si los costos acumulados en un año al centro de costos de "Tractores" alcanzaron los \$ 24.000; y las horas anuales dedicadas a trabajos con estos equipos a cada superficie (centro de costo productivo) fueron: *) Superficie A - 20 has - 1.000 horas; *) Superficie B - 50 has. - 600 horas; y *) Superficie C - 30 has. 800 horas; el reparto de los \$ 24.000 entre los centros de costos productivos sería el siguiente:

- Tasa de reparto = \$ 24.000 / 2.400 horas (1.000 + 600 + 800) = \$ 10 por hora.-
- Superficie A: 1.000 horas * \$ 10 = \$ 10.000 de costos asignables de tractores;
- Superficie B: 600 horas * \$ 10 = \$ 6.000; y
- Superficie C: 800 horas * \$ 10 = \$ 8.000

Observe, a continuación, lo que sucedería si en lugar de utilizar una base de distribución que represente la carga de trabajo real a cada centro (como lo hace el parte de trabajo) se hubiere utilizado una tasa de prorrateo general como la superficie implantada. Veamos lo que sucedería:

- Tasa de Reparto Global = \$ 24.000 / 100 has. (20 + 50 + 30) = \$ 240 por ha.
- Superficie A: 20 has. * \$ 240 = \$ 4.800;
- Superficie B: 50 has. * \$ 240 = \$ 12.000; y
- Superficie C: 30 has. * \$ 240 = \$ 7.200.-

Analice las diferencias por ambos métodos y comprobará, nuevamente, los errores de cálculos de costos que se cometen cuando se utilizan tasas globales o generales como la de las hectáreas del ejemplo en lugar de criterios más justos como los partes de trabajo.

A continuación presentamos un ejemplo de “parte de trabajo” hipotético del centro de costos “tractores” de la finca, para un período de tres meses:

Veamos los costos acumulados por primaria en el **centro de costos “Tractores de Finca”**.

Cgo.	Cuenta	Mes A	Mes B	Mes C	TOTAL
431.501	Combustible y Lubricantes	800	700	800	2,300.00 \$
431.502	Mantenimiento y Repuestos	300	100	300	700.00 \$
431.503	Reparaciones	200	600	0	800.00 \$
431.504	Impuesto Automotor y Tasas	200	200	200	600.00 \$
431.511	Seguros	200	200	200	600.00 \$
431.599	Otros	100	600	300	1,000.00 \$
431.500	TOTAL	1,800.00 \$	2,400.00 \$	1,800.00 \$	6,000.00 \$

A continuación presentamos un **ejemplo de “parte de trabajo”** hipotético del centro de costos “tractores” de la finca, para un período de tres meses:

PARTE DE PRODUCCIÓN – CENTRO DE COSTOS “TRACTORES DE FINCA”					
Período correspondiente a: Mayo / Junio / Julio 2006					
Costos Acumulados en el Trimestre s/ Centro de Costos: \$ 6.000					
Centros de Costos	<u>Asignación de Horas de trabajo = 600 hs.</u>				Asignación de <u>Costos</u>
	Mayo	Junio	Julio	TOTAL	
111 Plantación Malbec (30 has.)	30 hs.	50 hs.	40 hs.	120 hs.	\$ 1.200
112 Plantación Merlot (20 has.)	60 hs.	60 hs.	70 hs.	190 hs.	\$ 1.900
113 Plantación Syrah (20 has.)	40 hs.	10 hs.	30 hs.	80 hs.	\$ 800
114 Plantac. Cabernet (30 has.)	20 hs.	20 hs.	20 hs.	60 hs.	\$ 600
119 Plantaciones Generales - Trabajos Varios Finca	30 hs.	40 hs.	20 hs.	90 hs.	\$ 900
399 Ociosidad y Menores Rendimientos	20 hs.	20 hs.	20 hs.	60 hs.	\$ 600
TOTALES	<u>200 hs.</u>	<u>200 hs.</u>	<u>200 hs.</u>	<u>600 hs.</u>	<u>\$ 6.000</u>

El parte de trabajo anterior muestra cómo los costos acumulados en el centro de costos “Tractores de Finca” llegan a cada uno de los centros productivos que corresponden a los “objetos de costos finales” de este sistema de costeo.

Algo similar debe realizarse con los centros de costos correspondientes a la mano de obra directa y las instalaciones de apoyo.

Veamos algunos ejemplos:

- **Centro de Costos de “Mano de Obra Directa”:** En este centro se acumulan todos los costos que generan los empleados (operarios) permanentes en relación de dependencia que trabajan en las fincas o cultivos; por ejemplo: sueldos y jornales, cargas sociales, provisión de SAC y vacaciones, uniformes de trabajo, adicionales del convenio colectivo que rige la actividad, refrigerios, asistencia médica, capacitación, seguros laborales, etc. Los costos acumulados por período (mes, trimestre o año) se **reparten** a los restantes centros de costos beneficiarios **en función de las horas de trabajo indicadas en el “parte de mano de obra”**.
- **Centros de Costos de “Instalaciones de Apoyo”:** Estos casos son similares a los de los tractores y maquinaria industrial. Las instalaciones de apoyo comprenden obras tales como: Generación de Energía, Sistema de Riego, Generación de Vapor, Protección Antigranizo, Talleres Mecánicos,

etc. Los costos que generan estas instalaciones (tales como: depreciaciones, mantenimientos, reparaciones, consumos de combustibles, repuestos, parte proporcional de mano de obra permanente, servicios directos contratados a terceros, etc.) se cargan a sus respectivos centros de costos y **luego se reparten a los centros de costos beneficiarios en función de sus respectivos “partes de trabajo”**. En este tipo de instalaciones debe buscarse una unidad de medida del trabajo realizado (por ejemplo: toneladas de vapor transportadas, kilowatts de energía distribuida, caudal de m³ de agua servidas, etc.) e implementar los respectivos “medidores” de consumo en cada centro de costos. En el caso de no existir dichos medidores de consumo, se deberá proceder a “estimar dichos consumos” con algún criterio técnico que debe ser lo más representativo posible de la realidad.

Resumiendo, esta segunda “base de distribución” se basa en los partes de trabajo referidos a las instalaciones de apoyo y recursos productivos directos; por lo que es fundamental...

Implementar los sistemas de información de “partes de trabajo” por cada centro de costos e instalar los medidores de consumos que sean necesarios para obtener los datos que requiere la asignación de costos. En su defecto, contar con estudios de ingeniería que estimen los consumos realizados por los diversos centros de costos

Base 3: “Imputación por prorrateos generales”

Cuando las empresas agrícolas no llevan un sistema de costos (contable ni extracontable) en sus explotaciones, abusan del método del prorrateo general de todos sus costos indirectos en función de una “única tasa global para toda la planta”, como, por ejemplo, toneladas o quintales obtenidos de cada producto, superficie cultivada (o cosechada) de cada producto, etc. **base que ya hemos criticado y desaconsejado.**

En un extremo, PyMEs muy poco informatizadas, poco organizadas y bastante informales, no han implementado ni siquiera la administración mínima de la explotación agrícola, por lo que es imposible obtener información para el costeo adecuado de la producción; en el otro extremo, PyMEs muy bien informatizadas y organizadas, se encuentran con situaciones en donde no existe la tecnología, o no

pueden acceder a ella para mejorar sus sistemas de mediciones de consumos, por lo que deberán resignarse a usar una asignación menos pura.

Sin embargo, hay situaciones en la que no queda otra alternativa que utilizar estas **bases de prorratio general**. Veamos algunas de dichas situaciones:

- **Cuando no existe un sistema de inventario permanente** en la finca o campo y no se lleva, supletoriamente, un parte de consumo de materias primas, materiales directos, productos químicos, etc. por centro de costos.
- **Para determinados materiales o insumos menores, o de escaso valor**, etc. suele no ser ni conveniente ni práctico llevar un sistema de inventario permanente; por lo que, en esta situación, todos estos consumos menores pueden cargarse a un centro de costos general para toda la finca.
- **Determinados servicios generales como mantenimientos de caminos**, reparaciones de zanjas, pintura de postes, reparaciones de alambrados, etc. que no hagan a la actividad central de producción y cuyos costos no sean muy significativos, pueden tratarse en forma genérica como en los puntos anteriores.
- **Cuando estudios especiales** realizados por ingenieros agrónomos, industriales o similares **demuestren**, fehacientemente, que un determinado material (producto químico, fertilizante, abono, etc.) o servicio (poda, cosecha, mantenimiento, etc.) **es directamente proporcional a una única variable general como la superficie implantada, o los quintales cosechados, o la densidad de plantas por hectárea, etc.**

En dichos casos, el sistema de asignación de costos es muy sencillo. Los costos respectivos se acumulan en un centro de costos general y, al finalizar el período, se asignan a los centros de costos productivos en función de la única base general de distribución (por ejemplo, la superficie implantada).

Base 4 “Imputación por distribución secundaria y terciaria”.

Los costos acumulados en los centros de costos generales, tales como Oficina General, Casas del Personal, Depósito, Jardines y Accesorios, Comedor, Enfermería, etc.; o en centros de costos de instalaciones de apoyo que no poseen un parte de trabajo implementado o una base de distribución específica, se asignan en función de los mecanismos generales de “distribución de costos” vistos a lo largo de esta obra o, en caso de no ser significativos respecto al total de costos de la finca, en función de una base de prorratio general.

En principio, cada centro de costo general debería tener un “parte de trabajo” o de “consumo”, que permita redistribuir sus costos a los centros beneficiados con ellos, lo que se asemejaría a la “estrella 2” (base por partes). En este caso es posible que un centro de costos general le preste servicio o trabajo a uno u otros centros intermedios, por lo que se produce lo que llamamos la distribución “pre-secundaria” y “secundaria”.

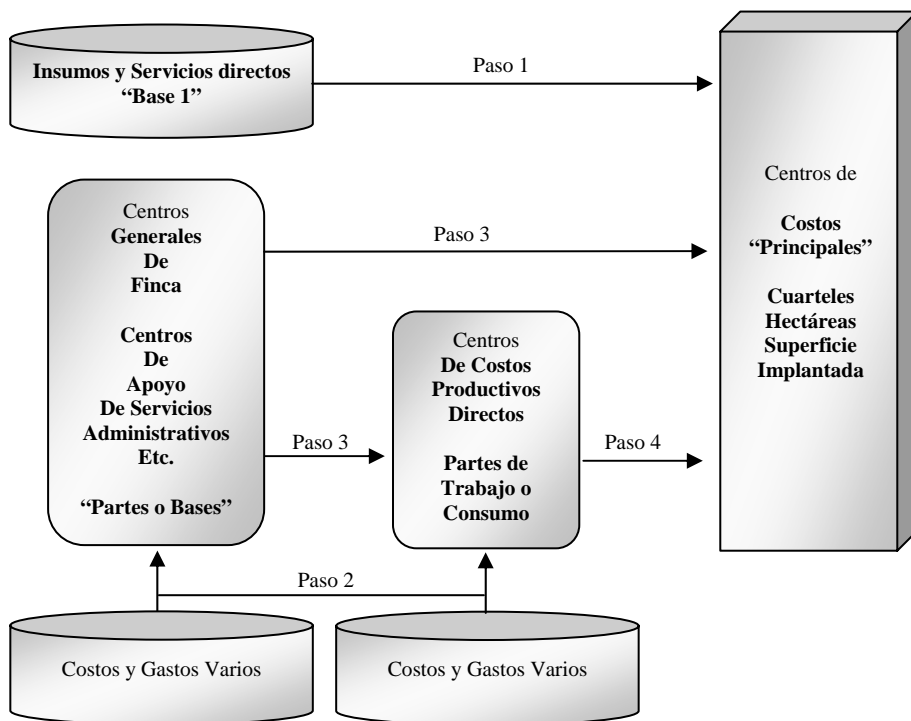
En rigor técnico, los primeros costos que deberían distribuirse a los restantes centros de costos, son éstos, los acumulados en los centros "generales o de servicio", para continuar luego con los centros de costos productivos directos.

Reiteramos, algunas veces por poca significatividad y otras por simplicidad, se suelen prorratear como la base “3”, aunque es lo menos aconsejable de todo.

La secuencia sugerida es:

- Asignar los costos directos a los centros de costos;
- Asignar costos comunes o generales, en función de bases técnicas de distribución, a los centros de costos;
- Distribuir los costos acumulados en los centros de costos “generales o de servicio”, por medio de partes de trabajo o bases técnicas, a los centros de costos “principales – finales” y a los centros que representan “recursos e instalaciones productivas”, según corresponda.
- Finalmente, los costos acumulados en los centros que representan “recursos e instalaciones productivas”, tanto los propios recibidos directamente como los recibidos de los centros generales según el paso anterior, distribuirlos mediante partes de trabajo o consumo (o base técnicas) a los centros de costos “principales”.
- En todos los casos que sea pertinente, segregar los costos fijos de capacidad disponible y no utilizada.

Veamos lo anterior en un esquema gráfico:



Con las bases de distribución indicadas en el presente punto, y corrida la distribución secundaria de los centros de costos generales, todos los costos de la explotación agrícola han quedado acumulados en los centros de costos "principales" (segregados los de capacidad ociosa) que representan la superficie cultivada o implantada de cada producto (centros productivos que denominamos "principales").

En un estudio de costos realizado en importantes fincas de la Provincia de Mendoza, durante los años 2005 y 2006, cuyas empresas realizan la poda y la cosecha con personal propio (permanente más temporarios) el promedio de la participación de los principales elementos de costos en el total de los "Costos de Explotación de Fincas" anuales fueron los siguientes (para fincas superiores a las 100 hectáreas):

Elementos o Rubros de Costos	Porcentaje de Participación
1. Mano de Obra Propia (directa + indirecta) (permanente + temporaria)	60%
2. Materiales e Insumos Directos (abonos, fertilizantes, alambres, etc.)	15%
3. Depreciaciones de Bienes de Uso a Valores de Reposición	10%
4. Servicios Directos y Servicios Varios Contratados a Terceros	8%
5. Energía y Combustibles	4%
6. Varios (incluye impuestos prediales, gastos de oficina, etc.)	3%
TOTALES	100,00%

Nota: El cuadro anterior no incluye costos “eventuales”, “discrecionales”, “pérdidas extraordinarias”, ni “gastos de administración ni comercialización”; sino los “costos normales de explotación de viñedos”.

En el cuadro anterior puede apreciarse que la “mano de obra”, para estos casos (no siempre es válido para todas las situaciones), se lleva el 60% del total de costos, por lo que en situaciones como éstas la confección y el llevado de “partes de trabajo” precisos y oportunos se vuelve el factor más relevante para la calidad de la información de costos de la finca.

Posteriormente, el costo de los insumos directos tales como abonos, fertilizantes, herbicidas, insecticidas, palos, estacas, barbechos, alambres, repuestos de malla antigranizo, etc., es el segundo grupo de costos en importancia, por lo que la implementación de sistemas de inventarios con vales de salida de materiales que indiquen el centro de costos dónde se consumirán, se convierte en el segundo ítem más relevantes para mejorar la calidad de la información de costos por hectáreas o cuarteles.

Una buena asignación de la depreciación de bienes de uso (inversiones en terrenos, plantaciones, malla antigranizo, sistema de riego, etc.) por centros de costos en los que se haya dividido la finca, aporta una mejora adicional a la calidad de la información, y, sumados a los anteriores, aproximadamente el 85% de los costos de la misma pueden asignarse a las hectáreas o cuarteles con un aceptable grado de razonabilidad.

En situaciones como estas, el restante 15% podría distribuirse por mecanismos más precisos (como las bases “1” ó “2” vistas anteriormente), o recurrirse a un prorrateo genérico (en base a los partes de mano de obra, o superficie

implantada, por ejemplo), sin correr grandes riesgos de errores en la calidad de la información.

Resumiendo, lo importante de este punto es que la masa principal de costos de explotación de una finca (estimemos un 80% de los mismos) deben estar asignados a los centros de costos principales (las hectáreas o cuarteles) por métodos y bases sólidas y confiables que representen lo más cercanamente posible la realidad de los consumos y usos de recursos económicos que se realizan en ellos.

Finalmente, las empresas agrícolas suelen asignarle importancia a la determinación de los costos por actividades (activity based costing).

Les resulta interesante conocer los costos que han demandado actividades tales como:

- Podar
- Realizar Ataduras y Ajustes en las Plantas
- Raleo
- Riego y Mantenimiento de Todo el Sistema de Riego
- Fertilización
- Cosecha
- Protección anti-heladas
- Protección anti-granizo
- Etc.

Tanto para la finca en general como para cada cuartel o hectárea en particular.

Aquí, el desarrollo de sistemas extracontables de costos basados en las actividades, tal como expusimos en nuestra obra “Sistemas y Cálculo de Costos para PyMEs”, es de vital importancia para responder a las preguntas anteriores.

Con la información de costos por “centros de costos”, y con los partes de trabajo de la mano de obra y equipos productivos que indiquen las horas utilizadas en el año en cada una de las actividades anteriores, se cuenta con todos los datos necesarios para conocer los costos de realizar cada una de las actividades relevantes.

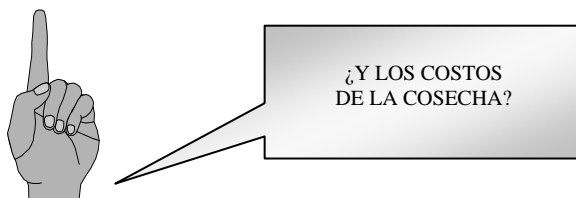
Además, la estacionalidad de las tareas, y sus costos asociados, ayuda a que la obtención de costos por “actividades relevantes” sea mucho más sencillo de aplicar que en otro tipo de industrias no estacionales. Por ejemplo, los costos de la actividad “cosecha” generalmente son muy fáciles de encontrarlo en los meses de “enero a abril”, pero nadie buscaría estos costos en los meses de “junio a noviembre”, por ejemplo.

En el excel adjunto correspondiente a “Fincas” se muestran ejemplos de partes de trabajo que ordenan la captura de datos por “actividades” y por “centros de costos” usuarios de los recursos. Recomendamos su análisis para quién desee profundizar en el estudio y determinación de los costos por actividades relevantes en una finca.

Importante: ¿En qué más se diferencian los costos de la uva para vinificar?

De lo expuesto precedentemente es fácil advertir que los viñedos (hectáreas o cuarteles) que:

- Demandaron mayor inversión en plantaciones, estructuras, acondicionamiento, etc. (inversión en bienes de uso);
- Demanden mayor atención de mano de obra directa;
- Demanden mayor cantidad de insumos agrícolas y similares;
- ... Generen el mayor “costo de explotación de viñedos” y, como consecuencia, de la uva obtenida, pero.....



Hasta ahora hemos venido trabajando poniendo como foco central de acumulación de costos al “cuartel o hectárea” suponiendo que la medición llega hasta el momento en que la uva esta lista para cosecharse, pero los costos de esta última actividad (cosecha) pueden ser muy relevantes y diferenciales.

Imaginemos tres cuarteles, de similar superficie y densidad de plantas, que demandaron las mismas inversiones iniciales y, pura casualidad no más, necesitaron durante el ciclo la misma cantidad y calidad de mano de obra, insumos agrícolas, etc.

Obviamente, el costo de la “uva en parral o espaldero”, será igual para los tres cuarteles.

Ahora bien, la uva del primer cuartel será destinada a la elaboración de vinos “premium” de exportación con dos años de añejamiento en roble francés. Para ello la empresa decide cosecharlo manualmente, racimo por racimo, con tijeras nuevas y personal calificado, desechando aquellos racimos que no cumplan con las especificaciones, colocando a cada racimo en una bolsita especial para que no tome contacto con los otros, ubicando las bolsitas con cada racimo en cajones pequeños de plástico para que la uva no se aprisione entre sí, transportados a baja velocidad y a horas especiales para que el producto sufra los menos daños posibles, etc, etc.

El segundo cuartel es cosechado a mano (con tijera) por el personal temporario de siempre. La uva cosechada es cargada, sin discriminación de racimos, en los tradicionales tachos metálicos y volcadas al camión de carga que la transporta en cajones comunes de plástico hasta el lagar de la bodega.

Y el tercer cuartel que es cosechado a grandes velocidades por modernas cosechadoras mecánicas, y la uva es cargada directamente sobre el camión volcador a granel que la transporta hasta los lagares de la bodega.

Estas tres uvas tienen el mismo costo en la “planta”, pero la “actividad de cosecha” es tan distinta que hace que el “costo en lagar o bodega” sea totalmente distinto.

Si el servicio de cosecha fuera contratado a terceros en los tres casos, una facturación bien discriminada por cuartel efectuada por el proveedor sería suficiente para costear independientemente cada producción. En cambio, si la cosecha se realiza con recursos propios, un costeo basado en actividades, o la apertura de “Órdenes de Trabajo de Cosecha” especial para cada cuartel es un requisito fundamental para poder obtener los costos de cada una de estas producciones puestas en bodega.

En estos casos las actividades de “cosecha y acarreo” son tan distintas que merecen un modelo de costeo especial con todo su diseño propio.

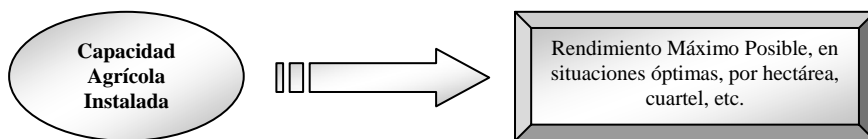
La generación de “Ordenes de Trabajo de Cosecha”, para la acumulación de los costos de cada partida en especial, se torna una herramienta importante para conocer con la mayor aproximación posible los verdaderos costos de cada kilogramo de uva ingresado al proceso de elaboración.

Veremos los sistemas de costos por órdenes de trabajo en el próximo capítulo.

II.3. Los rendimientos presupuestados, reales y la capacidad ociosa

En el caso de las empresas agrícolas, el cálculo de la ociosidad es bastante similar al del resto de las empresas, sólo que presenta algunas particularidades:

- No se puede separar el cálculo de la ociosidad del de rendimientos esperados; y
- La producción real está sujeta a incertidumbres provocadas por factores climáticos, como en la mayoría de los casos en que las producciones se realizan a “campo abierto”.



Rendimiento productivo máximo esperado (en buenas condiciones) medido en toneladas, quintales u otra unidad de referencia por hectárea o superficie cultivada o implantada.

El “Rendimiento Productivo Máximo Esperado” (RPME) se da por sobreentendido que es con la calidad objetivo (o máxima calidad) del producto agrícola que se desea obtener.

En el primer caso, hablar de “capacidad instalada” en un centro de costo productivo de empresa agrícola, es decir, capacidad instalada de una superficie de un cultivo o implantación, es hablar de **un rendimiento productivo esperado medido en toneladas, quintales u otra unidad de referencia por hectárea o superficie cultivada o implantada.**

Veamos un ejemplo:

Según los ingenieros agrónomos, enólogos y empresarios experimentados en el tema de la uva, en situaciones de productividad normal y esperada, una hectárea

de una uva varietal (cabernet sauvignon, malbec, merlot, etc.) debe rendir unos 250 quintales; es decir, el rendimiento esperado es de 250 qq/ha.-

Para nuestro centro de costos 112 “Plantación Malbec (20 has.)”, el rendimiento esperado en quintales de uva es de 5.000 (20 has. * 250 qq); **por lo que los costos de explotación anual se relacionan con tal volumen de producción esperada (obviamente, también es muy importante la calidad del producto esperada y obtenida).**

Ahora, si suponemos que los costos acumulados en el año en dicho centro de costos, luego de corrida la distribución secundaria, es de \$ 50.000; el costo promedio por quintal esperado es de \$ 10.-

Llegado el fin de la cosecha, el encargado de la finca informa que de dicha superficie (centro de costos) se obtuvieron 4.500 quintales de uva en buen estado con las características enológicas requeridas. ¿Cómo debemos considerar los costos?

- **Costo de la Uva obtenida pasada al proceso de vinificación = 4.500 qq. * \$ 10 = \$ 45.000; y**
- **Costo de Ociosidad (o Menor Rendimiento) = (5.000 qq. esperados - 4.500 qq. reales obtenidos) * \$ 10 = \$ 5.000.-**

El ejemplo muestra que el costo de la uva pasada al proceso siguiente NO carga con la parte proporcional referida a la menor producción real obtenida respecto a la esperada. De esta forma, los \$ 45.000 formarán parte del “costo del producto uva”; mientras que los \$ 5.000 restantes formarán parte de los “costos del período” e irán directamente al Estado de Resultados a una línea de “Costos de Capacidad Ociosa – Menores Rendimientos”.

¿Es lógico?

Por supuesto, dado que los esfuerzos de explotación y producción, junto con todos los costos incurridos, se realizaron para obtener la producción esperada de 5.000 quintales; por lo cuál ésta última es la cantidad con la que se relacionan los costos totales.

El otro aspecto es la **menor producción (y/o menor calidad) y mayores costos ocasionados por las inclemencias del tiempo.**

En las actividades agrícolas, cuyo proceso de producción se realiza “a cielo abierto”, las inclemencias del tiempo son muy relevantes, cosa que no sucede tanto con las empresas cuya producción se realiza “a cubierto” en galpones o fábricas.

En las primeras, factores climáticos tales como sequías, heladas, granizo, fuertes tormentas, inundaciones, incendios, etc. afectan fuertemente la producción y/o la calidad de los productos; **y suelen generar aumentos de costos para compensar los daños provocados por tales factores climáticos (éstos últimos son los denominados costos “eventuales”)**.

Para poder separar los efectos de la menor producción y mayores costos por causas eventuales es fundamental trabajar con presupuestos.

Veamos el siguiente ejemplo:

Suponemos que para el centro de costos “112 – Plantación Malbec (20 has.)” se esperan los siguientes datos:

- Una producción total esperada de 5.000 quintales; y
- Unos costos totales, con cargos por secundaria, presupuestados en \$ 45.000.-
- Un costo promedio por quintal de \$ 9.00.-

En el mes de Diciembre, cayó una fuerte tormenta con piedras y granizo, afectando a la mitad de la plantación, es decir, se perdió íntegramente la producción de 10 has.

Para solucionar los daños que produjo dicha tormenta, y dejar las 10 has. restantes en condiciones productivas, se incurrieron en costos adicionales e incrementales de \$ 10.000.-

Al finalizar la cosecha, los costos reales asignados al centro de costos “112 – Plantación Malbec (20 has.)” fueron de \$ 60.000 y la producción real fue de 2.200 quintales; lo que arrojó un costo promedio por quintal de \$ 27.27.-

¿Es correcto considerar como costo de producción de la uva obtenida a los \$ 27.27 por quintal?

Obviamente NO.

Analicemos el caso en toda su dimensión.

- A los costos totales realmente acaecidos (\$ 60.000) restémosle los \$ 10.000 correspondientes a los trabajos de reacondicionamiento luego de la

tormenta¹¹. Nos queda un importe de “costos totales normales y reales ” de \$ 50.000.-

- Los “costos totales normales y presupuestados” fueron de \$ 45.000; lo que significa una diferencia de \$ 5.000 entre lo real y lo presupuestado.
- Analizada dicha diferencia, se llega a la conclusión que el mayor costo incurrido es razonable y aceptable, siendo, el valor presupuestado originalmente, escaso para comprender la realidad; por lo que se toma el valor de \$ 50.000 como “costo total real aceptable”.
- Con este valor, y con el rendimiento esperado de 5.000 quintales, el costo de cada quintal asciende a \$ 10.-
- De esta forma, **el costo de producción a considerar como costo del producto obtenido y, como consecuencia, a pasar al próximo proceso o al costo de ventas, es de \$ 22.000 (2.200 quintales reales obtenidos * \$ 10 de costos normales por quintal).**
- Los “costos eventuales” por tareas de reacondicionamiento de \$ 10.000, no se cargan al costo de los productos, por lo que se consideran “costos del período” en otra línea del Estado de Resultados.
- Los “costos por menores rendimientos normales obtenidos” ascienden a \$ 3.000; es decir, a la diferencia entre lo que se debía haber obtenido por 10 has. de producción (2.500 quintales) y la realmente obtenida (2.200 quintales) multiplicada por el costo normal de cada quintal (\$ 10).- Esta diferencia no se carga al costo de los productos y se considera como “Costo de Capacidad Ociosa – Menores Rendimientos”.-
- Finalmente, el “costo de la pérdida por los daños sufridos” es la producción normal esperada por las 10 has., es decir, los 2.500 quintales presupuestados, por el costo normal de producción de cada quintal (\$ 10); por lo que el importe a imputar a “Pérdidas del Período” (y no al costo de los productos) es de \$ 25.000.-

Resumiendo, hablar de la “capacidad ociosa” en la actividad agrícola, es referirse a los rendimientos esperados versus los rendimientos reales obtenidos.

Recordemos que los esfuerzos económicos y productivos (costos) se realizan para obtener la producción presupuestada, es por ello que dichos costos se

¹¹ En el caso en que los trabajos de reacondicionamiento impliquen una mejora que extiende la vida útil o amplía la capacidad de producción, dichas erogaciones deberían activarse en lugar de enviarse a resultados, dando de baja al valor residual de los bienes reemplazado.

relacionan con dicho nivel de producción y no con el real obtenido al final de la cosecha.

Los siguientes cuadros muestran los ejemplos comentados anteriormente en este punto.

Ejemplo 1: Menor Producción Real que la Presupuestada – Iguales Costos Totales

Concepto	Presupuesto – Rendimiento Esperado	Real	Diferencias
1. Rendimiento Presupuestado	250 qq / ha.		
2. Cantidad de Has. Plantadas	20 has.		
3. Producción Esperada	5.000 qq		
4. Costos Totales Presupuestados Año	\$ 50.000		
5. Costo Promedio por Qq	\$ 10		
6. Producción Real Obtenida		4.500 qq	500 qq
7. Costos a Aplicar a la Producción		\$ 45.000	\$ 5.000
8. Costos Ociosidad – Menores Rendimientos		\$ 5.000	
9. Costos a pasar a siguiente Proceso		\$ 45.000	



Lo que NO debe hacerse es dividir los costos totales incurridos para un objetivo de 5.000 qq, por los quintales realmente obtenidos, es decir, 4.500.-

El cálculo incorrecto indicaría que los costos totales de \$ 50.000 se hubieran dividido por los 4.500 qq, lo que arrojaría un costo por quintal de \$ 11.11

Cuando el costo del quintal sigue siendo de \$ 10.00 sólo que hay \$ 5.000 de costos de capacidad ociosa o menores rendimientos

Desde otro punto de vista:

La Bodega

NO tendría por qué hacerse cargo de los problemas de menores rendimientos, ineficiencias, falta de previsiones e inversiones en tecnología, errores de cálculo, etc. de las fincas, soportando un costo de la uva más caro por dichos problemas. La bodega debe tomar el costo de la uva sin los problemas de capacidad ociosa, menores rendimientos, excesos de costos o mayores gastos eventuales



En el caso de empresas integradas, la uva puede trasladarse a la bodega a su precio de mercado, siendo éste el precio de transferencia, dejando en la unidad de negocio “finca” la diferencia entre los costos acumulados y los ingresos generados a tal precio de transferencia como “resultados” de dicha explotación.

Ejemplo 2: menor producción (y/o menor calidad) y mayores costos ocasionados por las inclemencias del tiempo.

Conceptos	Presupuestado	Real
1. Producción Esperada al Inicio del ciclo	5.000 qq	
2. Costos Totales Presupuestados para las 20 has.	\$ 45.000	
3. Costo Promedio Presupuestado por Qq	\$ 9.00	
4. Costos Normales Incurridos		\$ 50.000
5. Costos por Reacondicionamiento y Reparación de daños (eventuales)		\$ 10.000
6. Costos Totales Incurridos		\$ 60.000
7. Producción Real Obtenida		2.200 qq
8. Costo Promedio Real por Qq		\$ 27.27
9. Diferencia entre Costo Normal Incurrido y Costo Presup.		\$ + 5.000
10. Análisis de la Diferencia		Aceptable
11. Nuevos Costos Totales Aceptables		\$ 50.000
12. Nuevo Costo Promedio por Qq. Aceptable (\$ 50.000 / 5.000qq planeados)		\$ 10.00
Forma Correcta de Presentar la Información de Costos		
13. Costos Aplicables a la Producción Obtenida (2.200 qq * \$ 10.00)		\$ 22.000
14. Costos Ociosidad Menor Rendimiento de las 10 has. (300 qq. menos por \$ 10.00)		\$ 3.000
15. Costos Eventuales no Asignables a la Producción Obtenida		\$ 10.000
16. Capacidad Ociosa – Costo de la Producción Perdida No Asignable a Producción Obtenida (2.500 qq de las 10 has afectadas por el granizo por \$ 10.00 de costo por qq)		\$ 25.000

II.4. La relevancia de los distintos costos empresarios en las actividades agrícolas

En las actividades agrícolas, los productos son considerados, generalmente, como “comodities”, es decir, sus precios son determinados por los mercados y **no deben realizarse esfuerzos significativos de ventas.**

Para el maíz, el trigo, la soja, la uva, etc. existen mercados muy definidos en donde los productores pueden colocar su producción sin necesidad de contar con grandes campañas comerciales ni esfuerzos de márketing. Podríamos afirmar que, una vez obtenida la producción, la venta está prácticamente asegurada (la incertidumbre pasará por el precio de venta).

Esta característica hace que los costos de comercialización sean menos relevantes que el resto de los costos. A continuación se presenta un **orden de relevancia** de los costos empresarios agrícolas:

- **Costos de Producción o de Explotación:** Los costos generados en la explotación agrícola, en el trabajo de la tierra, en el cuidado y mantenimiento de los cultivos, en el control de calidad de los mismos, etc. alcanzan la mayor relevancia. Aspectos como el rendimiento de la producción y la calidad de los productos, junto con los costos productivos, son los principales factores de éxito de la actividad agrícola.
- **Costos eventuales:** Los costos generados para protegerse o para reparar los daños ocasionados por los factores climáticos alcanzan un alto grado de relevancia en estas empresas. En efecto, muchas veces los daños producidos por las inclemencias del tiempo y los costos para reacondicionar los cultivos o plantaciones son tan significativos que pueden hacer quebrar al empresario si no los asegura o controla correctamente.
- **Costos financieros:** Dado que la producción de cada cultivo o producto se obtiene una vez al año (no en todos los casos), los ingresos por ventas deben administrarse para que rindan durante todo el ciclo agrícola y permita levantar la siguiente cosecha y pagar las inversiones y mejoras. Una correcta administración financiera es fundamental en este tipo de actividad.
- **Costos de administración:** Los costos relacionados con la dirección, administración, contaduría, sistemas, personal, etc. son los siguientes en la escala de relevancia. La empresa debe cuidarse de “no sobreestructurarse” en estas actividades, y lograr que los costos generados en ellas sean acordes a los niveles de resultados esperados.

- **Costos comerciales:** Dado que el precio de estos productos viene definido por el mercado; y que los precios de fletes y seguros también están fuertemente determinados por el mercado, no es mucho lo que la empresa puede hacer con ellos. Debe cuidarse de no pagar por estos servicios más de lo que pagan los competidores y tomar los valores como “dados por el mercado”. No se requieren importantes esfuerzos comerciales, ni campañas publicitarias, ni promociones especiales, ni refuerzos por marcas, etc.; por lo que estos costos suelen ser de menor relevancia.

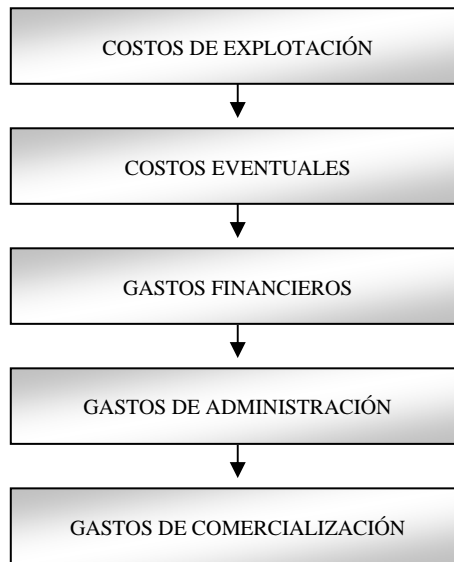
De lo anteriormente expuesto surge que del control de los costos de la explotación (productivos), de los costos eventuales y de los costos financieros dependerá, fuertemente, el éxito comercial de la actividad agrícola. Por supuesto, el **precio de mercado** de los productos es, sin lugar a dudas, **la variable más importante a la hora de obtener los resultados de la explotación.**

Dado que los **costos financieros** son muy relevantes en esta actividad, **el complemento del sistema de costos con herramientas de presupuestación y de flujos de fondos proyectados es “fundamental” para la administración financiera de la explotación agrícola.**

Recomendamos repasar los conceptos de nuestra obra de Presupuesto y Control de Gestión para PyME¹² a fin de completar las herramientas mínimas de gestión que se deben utilizar en la actividad agrícola y cuidar los aspectos financieros más importante de la misma.

Recuerde de utilizar informes dinámicos, es decir, que contengan varios meses de gestión; e informes de períodos amplios que contengan la mayor cantidad de costos estacionales, eventuales y financieros (por ejemplo: informes de costos y resultados trimestrales, semestrales y anuales).

¹² Ricardo A. Billene “Presupuesto y Control de Gestión para PyME – 2da. Edición ” – (Errepar, Buenos Aires, 2006)



II.5. Costos contables – costos financieros – costos económicos

La contabilidad de costos (o su adaptación extracontable) sólo considera a los “costos contables” de la explotación agrícola o a los habitualmente llamados “costos de producción”.

Se excluyen de la asignación de costos de los productos a los costos financieros, por no considerarse costos operativos, y no se tiene en cuenta para el cálculo de la rentabilidad al costo de oportunidad del capital propio.

¿Por qué se excluyen los costos financieros del costo de producción?

Veamos el siguiente caso:

Los **costos financieros**, tales como los intereses pagados a bancos y a proveedores, no deben mezclarse con los costos operativos. Debemos separar los costos de “operar” la empresa de los costos de “financiar” los recursos de la misma. El siguiente cuadro muestra un ejemplo de lo que puede suceder con los costos financieros. Las empresas tienen exactamente los mismos recursos, los mismos

activos, los mismos costos y los mismos ingresos por ventas. Una de ellas, la empresa “X”, financia toda su actividad con recursos propios (sin deberle nada a proveedores ni a Bancos ni a nadie); la otra, la empresa “Y”, tiene una deuda con Bancos equivalente al 50% del monto de sus activos y la tasa de interés promedio del ejercicio es del 30%.

Veamos lo que sucede:

Conceptos	<u>Empresa “X”</u>	<u>Empresa “Y”</u>
1. Valor de los Activos Totales	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
2. Valor de los Pasivos – Financiación con 3ºs.	\$ 0	\$ 500.000
3. Valor del Patrimonio Neto	\$ 1.000.000	\$ 500.000
4. Resultado Operativo Antes de Intereses Fcieros.	\$ 200.000	\$ 200.000
5. Rentabilidad sobre Activos (4 / 1)	20%	20%
6. Rentabilidad sobre Patrimonio Neto (4 / 3)	20%	40%
7. Intereses Financieros Pagados (tasa anual 30%)	\$ 0	\$ - 150.000
8. Resultado Contable Después de Intereses	\$ 200.000	\$ 50.000
9. Rentabilidad sobre Activos luego de Intereses	20%	5%
10. Rentabilidad sobre Patrimonio Neto luego de Int.	20%	10%
11. Costos Totales sin Intereses (Edo. De Rdos)	\$ 500.000	\$ 500.000
12. Costos Totales con Intereses (Edo. De Rdos.)	\$ 500.000	\$ 650.000

Si consideramos a los “costos financieros”, como integrantes de los costos operativos y de los productos, la empresa “Y”, que es exactamente igual que la “X” sólo que financia el 50% de sus activos con un banco, arrojaría un costo mayor, pudiendo trasladarse el mismo a los costos de los productos y así castigar a la gestión de la misma por obtener un resultado final menor (\$ 50.000) que su gemela que posee todo el capital propio y que, al no pagar intereses, obtiene un resultado final de \$ 200.000.-

Las empresas son exactamente iguales en todo, excepto en la financiación. El gerente de la empresa “X” es felicitado por los propietarios por ganar \$ 200.000 mientras que el de la “Y” es criticado por ganar sólo \$ 50.000 ¿Qué culpa tiene el gerente de la empresa “Y” de que los dueños no hayan aportado todo el capital y, por ello, han tomado un préstamo bancario que le generó intereses pagados de \$ 150.000? ... Ninguna... Las gestiones son iguales, **y los costos de operar las mismas son, también, iguales**, solamente que difieren en su fuente de financiación.

Conclusión:

El resultado “operativo y comercial” de la explotación debe calcularse sin costos financieros, dado que estos últimos dependen de las “fuentes de financiación de la empresa”, y no de la eficiencia operativa y comercial de la misma

Las normas contables vigentes (RT 17 y complementarias) permiten activar ciertos costos financieros en bienes de cambio de producción prolongada en el tiempo bajo determinado requisitos, pero no suelen ser los casos de los productos agrícolas que se cosechan uno o dos veces al año.

II.6. Un caso práctico de determinación de costos de producción agrícolas

A continuación se presenta un sencillo ejemplo hipotético para mostrar el proceso de distribución “secundaria” de los costos agrícolas. Los números utilizados son hipotéticos y no necesariamente coinciden con una situación real en particular.

La empresa “Finca La Bonita” inició su ejercicio número veinte el 01/05/X5 y lo finalizó el 30/04/X6.- Posee 20 hectáreas de Malbec, 30 hectáreas de Merlot y 30 hectáreas de Syrah.

Los costos “directos”, imputados según la base “1”, del ejercicio han sido los siguientes:

Cuadro 1: Costos Directos Cargados a los Viñedos

Conceptos	<u>Malbec</u> <u>(20 has.)</u>	<u>Merlot</u> <u>(30 has.)</u>	<u>Syrah</u> <u>(30 has.)</u>	<u>TOTAL</u> <u>(80 has.)</u>
<u>1. Productos Químicos,</u> <u>Materiales, Fertilizantes, etc.</u>				
Abonos, Fertilizantes, Químicos	\$ 6.000	\$ 8.000	\$ 6.000	\$ 20.000
Reposición de barbechos, maderas, alambres, etc.	\$ 2.000	\$ 5.000	\$ 3.000	\$ 10.000
Otros Materiales y Químicos	\$ 2.000	\$ 2.000	\$ 1.000	\$ 5.000
Totales	\$ 10.000	\$ 15.000	\$ 10.000	\$ 35.000
<u>Servicios Directos</u> <u>Contratados a Terceros</u>				
Poda y Raleos	\$ 2.000	\$ 3.000	\$ 3.000	\$ 8.000
Cosecha Contratada a 3os.	\$ 6.000	\$ 9.000	\$ 7.000	\$ 22.000
Fletes y Acarreos hasta entrega	\$ 4.000	\$ 6.000	\$ 6.000	\$ 16.000
Fumigación y Desinfección	\$ 6.000	\$ 12.000	\$ 6.000	\$ 24.000
Totales	\$ 18.000	\$ 30.000	\$ 22.000	\$ 70.000
<u>Depreciación Viñedos y Otros</u> <u>Directos</u>				
Impuestos, Tasas y Servicios	\$ 2.000	\$ 3.000	\$ 3.000	\$ 8.000
Mantenimiento y Reparaciones	\$ 2.000	\$ 6.000	\$ 3.000	\$ 11.000
Depreciación Viñedos (40 años)	\$ 3.000	\$ 5.000	\$ 4.000	\$ 12.000
Totales	\$ 7.000	\$ 14.000	\$ 10.000	\$ 31.000
TOTALES GENERALES	<u>\$ 35.000</u>	<u>\$ 59.000</u>	<u>\$ 42.000</u>	<u>\$ 136.000</u>
Por Hectárea	\$ 1.750	\$ 1.967	\$ 1.400	\$ 1.700

Aclaración: Los costos de cosecha están más relacionados con la cantidad de producción (kilogramos) obtenidos que con la superficie cosechada. Además, la modalidad de la cosecha, como vimos anteriormente, puede implicar costos totalmente distintos dependiendo del grado de calidad del vino que se desee elaborar. Para este ejemplo suponemos que los rendimientos por hectáreas y el método de cosecha y acarreo es similar para los tres tipos de plantaciones.

Veamos, a continuación, los costos anuales acumulados en cada uno de los centros de costos correspondientes a “recursos productivos e instalaciones de apoyo” y sus respectivas distribuciones, por medio de la base “2”, a los centros de costos productivos:

- Centro de Costo de “Tractores e Implementos Agrícolas”: Los costos acumulados en este centro corresponden a los siguientes conceptos: depreciación tractores y máquinas, mantenimiento, reparaciones, combustibles, lubricantes, impuesto automotor, seguros, sueldos y cargas sociales de chofer dedicado exclusivamente a estos equipos, etc. Los costos acumulados anuales en este centro fueron de \$ 36.000 para 4.800 horas de trabajo presupuestadas (\$ 7.50 por hora).-
- Centro de Costo “Operarios Directos Permanentes Finca”: Corresponde a la acumulación de los costos de sueldos brutos, cargas sociales, SAC, uniformes de trabajo, adicionales de convenio, etc. del personal operario directo de finca. Los costos acumulados en el centro fueron de \$ 24.000 para 6.000 horas de trabajo presupuestadas al año (\$ 4.00 por hora).-
- Centro de Costo “Sistema de Riego”: Comprende a los costos de depreciaciones, mantenimiento, reparaciones, consumo de energía eléctrica, consumo de agua, materiales, impuestos y tasas, etc. Los costos acumulados en este centro ascendieron a \$ 50.000 para 1.000.000 m3 de caudal de riego presupuestado (\$ 0.05 por m3 de caudal de riego).

Para cada centro se construyó un cuadro de distribución de sus costos de acuerdo a lo informado en los respectivos “partes de trabajo anuales” que representan una consolidación de todos los partes de trabajo mensuales.

PARTES DE TRABAJO

Cuadro 2: Distribución del centro de costos “Tractores y Máq. Agrícolas”

Centros de Costos	<u>Horas de Trabajo s/ Partes</u>	<u>Costos Asignados</u>
Malbec (20 has.)	1.000 hs.	\$ 7.500
Merlot (30 has.)	1.600 hs.	\$ 12.000
Syrah (30 has.)	1.200 hs.	\$ 9.000
General (edificios, calles, jardines, zanjones, etc.)	600 hs.	\$ 4.500
Capacidad Ociosa	400 hs.	\$ 3.000
TOTALES	4.800 hs.	\$ 36.000

Cuadro 3: Distribución del centro de costos “Operarios Directos Permanentes”

Centros de Costos	<u>Horas de Trabajo s/ Partes</u>	<u>Costos Asignados</u>
Malbec (20 has.)	1.000 hs.	\$ 4.000
Merlot (30 has.)	2.500 hs.	\$ 10.000
Syrah (30 has.)	1.500 hs.	\$ 6.000
General (edificios, calles, jardines, zanjones, etc.)	600 hs.	\$ 2.400
Capacidad Ociosa	400 hs.	\$ 1.600
TOTALES	6.000 hs.	\$ 24.000

Cuadro 4: Distribución del centro de costos “Sistema de Riego”

Centros de Costos	<u>Consumo de “m3” de agua de riego según medidores</u>	<u>Costos Asignados</u>
Malbec (20 has.)	200.000 m3	\$ 10.000
Merlot (30 has.)	400.000 m3	\$ 20.000
Syrah (30 has.)	300.000 m3	\$ 15.000
General (edificios, calles, jardines, zanjones, etc.)	100.000 m3	\$ 5.000
Capacidad Ociosa	-	-
TOTALES	1.000.000 m3	\$ 50.000

Ahora veamos los costos generales acumulados por primaria en el centro de costos “General”, los costos recibidos de los otros centros de costos (secundaria) y su prorrateo a los centros de costos productivos en función de la base “3”.

Este centro acumuló costos por primaria por \$ 60.000; y recibió: \$ 4.500 del centro de “Tractores”, \$ 2.400 del centro de “Operario Directos”; y \$ 5.000 del centro de Riego. El total de costos acumulados, entonces, es de \$ 71.900; los que se asignarán en función de las hectáreas implantadas de cada producto ($\$ 71.900 / 80$ has. = \$ 898.75 por ha.).-

Cuadro 5: Distribución de los costos “generales”

Centros de Costos	<u>Has. Implantadas</u>	<u>Costos Asignados</u>
Malbec (20 has.)	20	\$ 17.975
Merlot (30 has.)	30	\$ 26.963
Syrah (30 has.)	30	\$ 26.962
TOTALES	80	\$ 71.900

Con los datos del cuadro anterior, podemos acumular todos los costos imputados en los centros de costos productivos. Veamos el siguiente cuadro:

Cuadro 6: Cálculo de costos totales por hectárea

Conceptos	<u>Malbec</u> <u>(20 has.)</u>	<u>Merlot</u> <u>(30 has.)</u>	<u>Svrah</u> <u>(30 has.)</u>	<u>TOTAL</u> <u>(80 has.)</u>
1. Costos Recibidos Directamente (Directos).	\$ 35.000	\$ 59.000	\$ 42.000	\$ 136.000
2. Costos Centro “Tractores...”	\$ 7.500	\$ 12.000	\$ 9.000	\$ 28.500
3. Costos Centro “Operarios...”	\$ 4.000	\$ 10.000	\$ 6.000	\$ 20.000
4. Costos Centro “Riego...”	\$ 10.000	\$ 20.000	\$ 15.000	\$ 45.000
5. Prorratio Costos Generales	\$ 17.975	\$ 26.963	\$ 26.962	\$ 71.900
Totales Generales	\$ 74.475	\$ 127.963	\$ 98.962	\$ 301.400
Cantidad de Hectáreas	20 has.	30 has.	30 has.	80 has.
Costos por Hectárea	\$ 3.724	\$ 4.265	\$ 3.299	\$ 3.768

El siguiente cuadro muestra los rendimientos presupuestado versus los rendimientos reales obtenidos:

Cuadro 7: Rendimientos presupuestados vs. rendimientos reales obtenidos

Rendimientos esperados en Quintales (qq) de uva	<u>Malbec</u> <u>(20 has.)</u>	<u>Merlot</u> <u>(30 has.)</u>	<u>Svrah</u> <u>(30 has.)</u>
1. Rendimiento Presupuestado	4.000 qq	5.000 qq	6.000 qq
2. Rendimiento Real	3.700 qq	4.400 qq	6.000 qq
3. Diferencia	- 300 qq	- 600 qq	- . -

Ahora, con los datos de los dos cuadros anteriores, podemos determinar los “costos de los menores rendimientos”, a fin de que éstos no sean cargados a los productos obtenidos.

Cuadro 8: Determinación de los costos por menores rendimientos

Conceptos	<u>Malbec</u> <u>(20 has.)</u>	<u>Merlot</u> <u>(30 has.)</u>	<u>Syrah</u> <u>(30 has.)</u>	<u>TOTAL</u> <u>(80 has.)</u>
1. Costos Totales Asignados	\$ 74.475	\$ 127.963	\$ 98.962	\$ 301.400
2. Rendimiento Presupuestado	4.000 qq.	5.000 qq.	6.000 qq.	15.000 qq
3. Costo Promedio por QQ.	\$ 18.62	\$ 25.59	\$ 16.49	\$ 20.09
4. Menores Rendimientos =	- 300 qq.	- 600 qq.	- . -	- 900 qq.
5. Costos por menores rend.	\$ 5.586	\$ 15.354	- . -	\$ 20.940
6. Costos Aplicados a la Producción Real Obtenida	\$ 68.889	\$ 112.609	\$ 98.962	\$ 280.460
7. Determinación del Costo Aplicado por kilogramo de uva (1 qq = 100 Kg)	\$ 0,1862	\$ 0,2559	\$ 0,1649	\$ 0,1989

Aclaración: El cuadro anterior muestra los distintos valores de costos integrales aplicados a cada producto, en donde puede observarse que cada uno de ellos posee un valor en particular distinto al promedio. En aquellas empresas en las que no aplican sistemas de costeo con uso de distintos centros de costos, distintas bases de asignación y partes de trabajo, los costos de los diversos productos tienden a acercarse e igualarse al costo promedio total de la última columna. Un empresario que simplifique las cosas utilizará un costo aproximado del kilogramo de uva de \$ 0.20 para todas las variedades, corriendo el riesgo de tomar, con posterioridad, malas decisiones e inversiones. Es por ello que un sistema de costeo más detallado y específico es muy importante en las explotaciones agrícolas.

A continuación, construiremos un “cuadro de resultados” de la explotación agrícola por línea de producto. Para ello necesitamos conocer los precios de venta unitarios de cada producto:

- Precio de Venta de la Uva Malbec = \$ 0.20 el kilogramo;
- Precio de Venta de la Uva Merlot = \$ 0.25 el kilogramo; y
- Precio de Venta de la Uva Syrah = \$ 0.22 el kilogramo

Construyamos el “Cuadro de Resultados” por Líneas de Productos:

Cuadro 9: Cuadro de Resultados por Línea de Productos

Conceptos	<u>Malbec</u> <u>(20 has.)</u>	<u>Merlot</u> <u>(30 has.)</u>	<u>Syrah</u> <u>(30 has.)</u>	<u>TOTAL</u> <u>(80 has.)</u>
1. Precio de Venta por Kg.	\$ 0.20	\$ 0.25	\$ 0.22	
2. Total de Kgs. Vendidos	370.000 kg.	440.000 kg.	600.000 kg.	1.410.000 Kg
3. Ingresos por Ventas	\$ 74.000	\$ 110.000	\$ 132.000	\$ 316.000
4. Gastos Directos de Ventas (Ingresos Brutos – Comisiones – Otros = 5%)	\$ 3.700	\$ 5.500	\$ 6.600	\$ 15.800
5. Ingresos Netos	\$ 70.300	\$ 104.500	\$ 125.400	\$ 300.200
6. Costos de Producción Aplicados (Fijos + Variables)	\$ 68.889	\$ 112.609	\$ 98.962	\$ 280.460
7. Resultados de la Explotación	\$ 1.411	(\$ 8.109)	\$ 26.438	\$ 19.740
8. Costos de Capacidad Ociosa				(\$ 4.600)
9. Costos por Menores Rend.				(\$ 20.940)
10. Resultado Final de la Explotación				(\$ 5.800)
11. Otros Gastos de Administración y Comercializ.				(\$ 20.000)
12. Resultado Final Antes de Intereses e Impuestos				(\$ 25.800)
13. Intereses y Costos Financieros				(\$ 12.000)
14. Resultado Final Antes de Impuestos				(\$ 37.800)
15. Provisión para Impuesto a las Ganancias				- . -
16. Resultado Final				(\$ 37.800)

El cuadro anterior muestra cómo la empresa ha obtenido una “pérdida contable” por \$ 37.800; en dónde se aprecia que el producto “Syrah” es el más rentable mientras que la uva “Merlot” genera pérdidas (caso hipotético). Un buen sistema de costeo ayuda a obtener una mejor determinación de resultados por líneas de productos.

Obteniendo información adicional, la empresa contabilizó en el ejercicio \$ 40.000 en concepto de “depreciaciones” que no originaron egresos de fondos. Con este dato podemos calcular que **el flujo de fondos originado por las operaciones normales** de la empresa fue positivo en \$ 2.200 (- 37.800 + 40.000 = 2.200); por lo que con sus ingresos alcanza a pagar todos sus costos erogables, pero no le permitirá amortizar otras deudas o realizar nuevas inversiones, lo que con el tiempo implica la descapitalización o ruina de la misma.

Obviamente, y dado que los precios de las uvas vienen determinados por el mercado, la empresa debe replantear todos sus costos y, en especial, los asignados a la variedad Merlot, si es que desea mejorar sus resultados para el próximo ejercicio.

II.7. Pautas para calcular el punto de equilibrio y efectuar presupuestos en las empresas agrícolas

En la actividad agrícola es fundamental determinar las variables de equilibrio y trabajar con presupuestos, especialmente “financieros”...

Si bien en todas las actividades es importante, en la agrícola lo es aun más.

A grandes rasgos, el procedimiento de presupuestación sería el siguiente:

- Estimar las hectáreas activas para la próxima cosecha, los rendimientos esperados basados en la experiencia y en las mejoras previstas; y determinar así los volúmenes de producción para cada producto.
- Estimar los precios de ventas netos de gastos variables (fletes, impuestos, comisiones, sellados, etc.) de cada producto para un rango de posibilidades, es decir, construir un **conjunto de escenarios posibles precios netos de ventas y los ingresos totales** que se podrían esperar (multiplicando los precios de ventas netos por las producciones esperadas de cada producto).
- Estimar los **costos variables de la explotación** relacionados con los trabajos sobre las hectáreas, es decir, identificar aquellos costos que fluctúan directamente con el aumento de la cantidad de hectáreas, plantas, quintales o trabajo. Por ejemplo: combustibles, lubricantes, energía

eléctrica, productos químicos, fertilizantes, abonos, servicios directos de poda y cosecha, etc.

- Estimar los **costos fijos sin depreciaciones**, compuesto por los sueldos, cargas sociales, impuestos, tasas, mantenimientos, etc.
- Obtener el **resultado esperado de la explotación antes de depreciaciones** y determinar en este nivel **el resultado esperado por línea de producto de acuerdo a las técnicas de costeo vistas en este capítulo**. Se deberán estimar las aplicaciones de costos a través de la **presupuestación de los partes de trabajo de los centros de costos correspondientes a recursos productivos e instalaciones de apoyo**.
- Identificar la existencia de capacidad ociosa esperada y la de líneas poco rentables, a fin de **redefinir la estrategia productiva** para el próximo ejercicio.
- Calcular los costos de **depreciaciones** y determinar el nuevo resultado.
- Calcular los costos **financieros esperados** y obtener el resultado final de la explotación.
- Considerar los costos adicionales de la empresa, tales como los de administración y comercialización general, y una **provisión para costos eventuales**.
- Con los datos anteriores, determinar el nuevo resultado final esperado para el próximo ejercicio.
- Confeccionar el **flujo de fondos originado en las operaciones proyectado** para el siguiente ejercicio con los datos de los puntos anteriores.
- Integrar el flujo de fondos anterior con los datos de la financiación a obtener de bancos y proveedores, la cancelación de préstamos, la cobranza de créditos pendientes, etc. **a fin de obtener el flujo de fondos global proyectado de la empresa**.
- Efectuar un análisis crítico y objetivo de éste último y revisar las estrategias.
- En caso de corresponder, realizar nuevamente todos los pasos anteriores para ajustar la presupuestación a la redefinición de estrategias y nuevos supuestos.

Con respecto al punto de equilibrio, es muy interesante efectuar los siguientes cálculos:

- Precios de equilibrio para cada producto dadas las producciones esperadas de obtener (¿Cuánto es lo mínimo que se debería esperar de precio de venta de cada producto para cubrir todos los costos estimados para el nuevo ejercicio?);
- Cantidades de equilibrio de cada producto para un nivel de precios dados;
- Escenarios contruidos con diversas alternativas de precios y producciones esperadas;
- Para un escenario definido (producciones y precios), obtener los cálculos de los costos variables de equilibrio generales, costos variables de equilibrio por productos; y de los costos fijos de equilibrio.
- Realizar los cálculos anteriores para más de un escenario esperado.

Si la empresa mejora su sistema de costeo, realiza el presupuesto general, el flujo de fondos y una amplia gama de cálculos de equilibrio, la posibilidad de tomar decisiones erróneas disminuye significativamente.

II.8. ANEXO IV: Nociones generales de la contabilización de costos en fincas que no llevan inventario contable permanente

Cada empresa, en nuestro caso particular, cada “finca”, construye su propia contabilidad de acuerdo a su experiencia, estructura, necesidades y recursos informáticos disponibles.

La Contabilidad de Costos requiere que las empresas lleven sistemas de “Inventarios Permanentes” de sus bienes de cambio, tanto de las materias primas e insumos, como de sus productos terminados.

De esta manera, cada vez que se retira un insumo del Depósito para utilizarse en un cuartel, por ejemplo, el sistema informático debe emitir un “Vale de Salida Valorizado” y generar la descarga de la cuenta “Materias Primas” del rubro Bienes de Cambio y generar el cargo a la cuenta de “Consumo de Materias Primas” del rubro de “Costos de Explotación” (que es, en definitiva, la Producción en Proceso).

La valuación de la salida puede efectuarse según los métodos PEPS, UEPS, PPP o al Costo de Reposición, que es como indican las normas contables.

Ahora bien, en empresas agrícolas con ciclo anual (es decir, con una cosecha en todo el año), toda la producción se obtiene en un único período de tiempo, y por su características de “corta vida”, debe comercializarse casi de inmediato, por lo que los stocks de “Productos Terminados” son nulos una vez vendida la cosecha.

Esta característica implica que no es necesario, realmente, un sistema de inventario permanente para los productos terminados “uvas”, por ejemplo, dado que no pueden mantenerse en stock durante el año y realizarse ventas parciales durante todos los meses.

Por ello, las fincas no adoptan un sistema de “inventarios permanentes” y prefieren trabajar con un método de diferencia de inventarios.

Como al cierre de ejercicio toda la producción estará vendida (generalmente se busca la fecha de cierre de balance luego de levantada y vendida la cosecha), la cuenta “Productos Terminados” del rubro de Bienes de Cambio tendrá saldo cero.

Entonces, la determinación del Costo de Ventas pasa a ser muy sencilla:

Existencia Inicial (generalmente es cero porque no hay stocks)

+

Compras de Uvas a Terceros (en caso de existir)

+

Costos de Explotación Fincas

-

Existencia Final (generalmente es cero porque la producción total está vendida)

Entonces, el costo de ventas es la suma de las compras de productos terminados a otros productores más los costos de explotación de las fincas.

En este esquema, el problema de los bienes de cambio pasa por los movimientos y stocks de los materiales, insumos químicos, fertilizantes, herbicidas, etc., los que se pueden cargar al costo directamente cuando se adquieren (no muy recomendable), o activarse en su compra y descargarse contra el Costo de Explotación a su salida del Depósito con destino al consumo.

En este movimiento es donde vuelve a aparecer el problema de los inventarios permanentes y valuación de las salidas de materiales al consumo. Veremos estos casos particulares en los circuitos respectivos.

Retomando, como la empresa no lleva inventarios permanentes de sus productos terminados (generalmente porque no se justifica), la contabilidad de costos pierde calidad de información al imputarse todos los cargos a la gran bolsa de los “Costos de Explotación”.

Pero, aprovechando el desarrollo de las “cuentas anexas”, las empresas pueden generar información de costos para la gestión, en la medida que sus sistemas contables permitan efectuar cargos a centros de costos y cerrar sus balances con el método de diferencia de inventarios.

Para los ejemplos de contabilizaciones por circuitos administrativos contables que veremos más adelante, tomaremos esta alternativa: “Determinación de Costo de Venta por Diferencia de Inventario con Información de Gestión por medio de Cuentas Anexas y uso de Centros de Costos”. Explicaremos esta modalidad en cada uno de los procedimientos contables básicos de una finca.

A continuación presentamos ejemplos de la estructura general de un plan de cuentas con los siguientes lineamientos principales:

Elemento

Rubro

Cuentas Principales

- Activo
 - Caja y Bancos
 - Inversiones Transitorias
 - Créditos por Ventas
 - Otros Créditos
 - Bienes de Cambio
 - Materias Primas, Insumos y Materiales – Existencia Inicial
 - **Compras MP (Cta. De Movimiento)**
 - Materias Primas, Insumos y Materiales – Existencia Final
 - Producción en Proceso
 - Productos Terminados – Existencia Inicial
 - **Compras PT (Cuenta de Movimiento)**
 - Productos Terminados – Existencia Final
 - Anticipo a Proveedores
 - Otros Bienes de Cambio
 - Inversiones Permanentes
 - Bienes de Uso
 - Activos Intangibles
 - Otros Activos
- Pasivo
 - Deudas Comerciales
 - Deudas Bancarias y Financieras
 - Remuneraciones y Cargas Sociales a Pagar
 - Cargas Fiscales a Pagar

- Previsiones Varias
 - Otras Cuentas por Pagar
- Patrimonio Neto
- Resultado del Ejercicio
 - Ventas
 - Costo de Ventas
 - Resultado por Valuación de Bs. De Cambio al Valor Neto de Realización
 - **Costos de Explotación Fincas – Cuentas de Movimiento – Cuentas Anexas** (Cuenta transitoria que se refunde en Bienes de Cambio, Costo de Venta y Costos de Capacidad Ociosa. En rigor estas cuentas son “Producción en Proceso”, pero por practicidad se colocan en esta parte del Plan de Cuentas)
 - Gastos de Comercialización
 - Gastos de Administración
 - Resultados Financieros y por Tenencia
 - Generados por Activos
 - Generados por Pasivos
 - Otros Ingresos y Egresos
 - Costos Fijos de Capacidad No Utilizada
 - Impuesto a las Ganancias

En el modelo anterior, en el rubro del Resultado del Ejercicio correspondiente a **“Costos Explotación Fincas”** se realiza la apertura de todas las cuentas con las que se trabajará durante el ejercicio.

En rigor técnico, este rubro debería ser “Producción en Proceso”, y formar parte del rubro “Bienes de Cambio” del Activo, pero como ya es tan habitual en la práctica incluir este grupo de cuentas en el sector de las cuentas de “Resultados”, hemos seguido los “usos y costumbres”, con la tranquilidad que al final del ejercicio este rubro quedará saldado transfiriendo sus saldos a las existencias finales de bienes de cambio (si existieran), al costo de venta y, en caso de corresponder, a la línea de los Costos Fijos de Capacidad No Utilizada.

A las cuentas del rubro “Costos Explotación”, igual que las cuentas de “Compras”, se las denomina de “Movimiento”, porque se utilizan durante todo el ejercicio para recibir imputaciones, pero al cierre deben quedar saldadas (en cero).

El concepto y funcionamiento de las “cuentas anexas” será comentado en oportunidad del análisis de cada procedimiento administrativo – contable.

Efectuadas las aclaraciones anteriores, necesitamos definir los “centros de costos” en los que se abrirá la finca y que usará el software contable y de gestión de la empresa.

Para los ejemplos abriremos cinco tipos de centros de costos:

- Centros de Costos Productivos o Finales (Cuarteles, Hectáreas, etc.)
- Centro de Costos de Mano de Obra Productiva (Operarios Permanentes y Temporarios)
- Centros de Costos De Instalaciones y Equipos Productivos (tractores, sistema de riego, etc.)
- Centros de Costos Generales (Administración Finca, espacios comunes, etc.)
- Centro de Costos Genérico (es un “pulmón” que se crea en el sistema informático para imputar aquellos costos o gastos que no pueden asignarse a alguno de los anteriores, o que serán parte de un prorrateo global posterior).

Los módulos del Software Contable y de Gestión (SCG) que utiliza la empresa son los siguientes:

- Caja y Bancos (Fondos)
- Compras / Proveedores
- Clientes / Ventas
- Contabilidad General
- Stocks (No genera asientos automáticos hacia la contabilidad general)
- Recursos Humanos (No genera asientos hacia la contabilidad general)
- Impuestos (No genera asientos automáticos hacia la contabilidad general)

Por otro lado, los circuitos “administrativos – contables” que veremos serán:

- Compra de Insumos y Materiales Stockeables Contablemente (Activables)

- Consumo de Insumos y Materiales Stockeables
- Consumo de Materiales e Insumos que no pasan por Stock (No Activables)
- Mano de Obra Directa e Indirecta
- Depreciaciones de Bienes de Uso
- Impuestos, Tasas y Servicios Públicos
- Servicios Varios, Ex Servicios Públicos y Gastos Varios
- Distribución Secundaria de Costos
- Determinación Contable del Costo de los Productos Obtenidos
- Informe Final de Costos Cargados a Centros Productivos
- Refundición de saldos de cuentas anexas al cierre del ejercicio

Recomendamos tener a mano una copia del Plan de Cuentas de ejemplo incluido en el excel denominado: “Plan de Cuentas Fincas 2007.xls”

Comencemos con cada uno de ellos:

II.8.1. Compra de “Materiales, Insumos y Repuestos” Stockeables

En general, las empresas clasifican a sus materiales directos, insumos y productos químicos, abonos y fertilizantes, repuestos y accesorios, etc., como:

- Significativos; o
- Poco Significativos

Para los primeros, la contabilidad los capta como bienes de cambio, activándolos hasta el momento de su salida de Depósito hacia el consumo. A estos los denominamos como “stockeables”.

A los segundos, por su escaso valor económico, se los imputa directamente a cuentas de gastos (costos de explotación) como si se consumieran en el momento de la compra, dado que no tiene mucha justificación activarlos (stockearlos contablemente) para luego descargarlos con vales de salida. A estos elementos los denominamos como “no stockeables o no activables”.

El siguiente esquema resume lo que sucede, en general, con estos elementos de costos:

	Stockeables Contablemente	<u>NO Stockeables Contablemente</u>
Destinado a Cuarteles (DIRECTOS)	Las Compras se cargan a la cuenta “Compras” del Rubro Bienes de Cambio. Las salida a consumo se realiza por medio de un vale de salida “Valorizado” y se cargan a los centros de costos finales en cuentas anexas	Directamente con la compra se carga al centro de costo – cuarteles - de destino por medio de una cuenta de “movimiento” que represente el consumo de bienes no stockeables.
Destinados a Otros Centros de Costos (INDIRECTOS)	Ídem superior pero a centros de costos indirectos que no sean cuarteles	Ídem superior pero con destino a centros de costos que no sean cuarteles

La característica principal de este procedimiento es que los bienes que se compran:

- Se almacenan en algún Depósito hasta tanto sean requeridos para su uso o consumo;
- Forman parte del rubro “Bienes de Cambio”, ya sea por ser materias primas, insumos, materiales, repuestos de bienes de uso, etc. “que se utilizarán o consumirán, normalmente, en un período inferior al año en el proceso de explotación de la finca”;
- Por su valor económico y/o importancia estratégica conviene llevar un stock de ellos y seguir su inventario, tanto físico como contable (en un módulo de Stocks del sistema);
- No se imputan directamente como gastos o consumos al momento de su compra;
- Salen del Almacén o Depósito con destino al uso o consumo mediante “Vales de Salida” de Almacén debidamente autorizados y aprobados.

Las compras de estos bienes se imputan a una cuenta de movimiento “Compras” (siguiendo el método desdoblado de contabilización de bienes de cambio, y que se asemeja a una de activo) mediante la factura de compra al proveedor.

Ejemplo de Contabilización de Compras de estos insumos:

Compra de Materiales, Insumos Enológicos, Repuestos, etc. –ALMACENABLES-

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Depósito?	Centro de Costos?	DEBE	HABER
1.5.121	Compras	Movim. Activa	SI	NO	X	
1.4.201	IVA Crédito Fiscal	P. Activa	NO	NO	X	
2.1.101	a Proveedores	P. Pasiva	NO	NO		X

***Nota:** A fin de simplificar las cosas, hemos utilizado (y utilizaremos en el resto de los circuitos) códigos de cuentas y denominaciones de las mismas bastante menos extensas que las que figuran en el archivo Plan de Cuentas Fincas 2007.xls*

La operación se carga por el “Módulo de Compras / Proveedores” del Software para dar de alta a la factura e imputar el asiento anterior.

La factura, (o fotocopia de la misma), junto con el remito, informe de recepción o similar, se envía (o se reciben), en la Administración de la Finca, en dónde se debe dar de alta a cada uno de los artículos comprados en “cantidades y precios unitarios” en el “Módulo de Stocks” del software que se posea en la Finca respectiva. Algunos software permiten dar de alta en forma automática a cada artículo comprado en el Módulo de Stock con la carga de la factura de compra en el Módulo de Compras / Proveedores.

El resto corresponde a los controles de custodia de bienes, controles de documentación, etc. habituales de las Fincas.

Recordamos que estamos contabilizando bienes considerados como “stockeables” y “activables”.

II.8.2. Contabilización del “consumo” de materiales, agroquímicos, fertilizantes, repuestos, etc. – “STOCKEABLES”

Estos artículos ya han ingresado a la contabilidad y a los almacenes mediante el procedimiento 8.1) de Compras con destino tanto al Stock Físico como al Contable.

En “Contabilidad General”, para el cierre de los estados contables por el método de “Diferencia de Inventarios”, las “salidas de los materiales” del Almacén al consumo “no” deben registrarse contablemente.

¿Por qué?

Porque el consumo o salidas valorizadas del ejercicio se determinará por diferencia de inventarios como mostramos a continuación:

$$\begin{array}{r} \textit{Existencia Inicial de Materiales (valuadas a costo de reposición)} \\ + \\ \textit{Compras (cargos del año por medio del circuito 8.1 anterior)} \\ - \\ \textit{Existencia Final de Materiales (Inventario final valuado a costo de} \\ \textit{reposición)} \\ = \\ \textit{Consumo de Materiales e Insumos del Ejercicio} \end{array}$$

El valor anterior del “consumo de materiales” es el que se utilizará para la determinación del costo de ventas (valuado como indiquen las normas contables vigentes).

Con este método, aceptado contablemente y útil para el cierre de los estados contables, la empresa se pierde de:

- Llevar detalle de los costos mensuales de los insumos cargados a la explotación de las fincas; y
- Obtener información del consumo de estos materiales en los centros de costos usuarios de los mismos.

Para subsanar estos inconvenientes de información y cumplir con ambos objetivos (determinar el costo de venta a fin de ejercicio y llevar información de gestión durante el mismo), los autores de esta obra creamos las “cuentas anexas” que comentaremos más adelante.

Veamos cómo podemos llevar, utilizando el sistema contable, información de los consumos de estos materiales e insumos stockeables.

Ahora es el turno de retirarlos para su uso o consumo. Veamos un tratamiento contable posible:

- Se retira el material del Depósito de la Finca con un “Vale de Salida” que indica el Depósito del cual sale, el tipo y código del material retirado, el consumo en cantidad de unidades y el centro de costos (cuartel o sector) de destino en el que se consumirá. En caso de más de un centro de costos de destino se indican las cantidades de cada material que serán utilizados en cada centro de costo de destino.
- Los “Vales de Salidas”, o formulario similar, se envían periódicamente (semanal, quincenal, mensualmente) a la Administración o Contaduría de la Finca o Empresa (o un informe mensual de todas las salidas de todos los insumos con sus respectivos centros de costos de destino), a fin de que se ingrese al módulo de Stock del Software, se registre el egreso en unidades físicas de los mismos de los Depósitos en que se encontraban (si es que esto no se ha hecho ya en la finca), se efectúe la valorización de las salidas de materiales (por el método que utilice la empresa sea el UEPS, PEPS, PPP ó, generalmente, al precio de reposición o última compra), y se registre el asiento en las cuentas “anexas” respectivas de dicho consumo por el Módulo de “Contabilidad General” del software instalado en la Contaduría (Generalmente, los softwares que utilizan las PyMEs no permiten registrar asientos en el Módulo de Stocks, por lo que se debe obtener información de ellos, como los vales de salida valorizados, y procesarse contablemente por el Módulo de Contabilidad General).
- La registración contable, que refleje el consumo de estos elementos activados, deben imputar a los centros de costos en los cuáles se han consumido o utilizado los materiales, insumos, agroquímicos, etc.

Veamos el asiento propuesto con cuentas anexas: (se utilizan varias cuentas para los consumos contra una única contrapartida de aplicación de consumos...)

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.5.101	Consumo de Abonos y Fertilizantes	Anexa	SI	X	
5.5.102	Consumos de Productos Químicos....	Anexa	SI	X	
5.5.103	Consumo de Insecticidas, Herbicidas..	Anexa	SI	X	
5.5.104	Consumo de Palos, Estacas, Alambres.	Anexa	SI	X	
5.5.105	Reposición de plantas, barbechos...	Anexa	SI	X	
5.5.106	Repuestos Mallas Antigranizo....	Anexa	SI	X	
5.5.107	Consumo de repuestos y herramientas	Anexa	SI	X	
5.5.108	Consumo de Materiales Varios Stock.	Anexa	SI	X	
5.5.201	Combustibles y Lubricantes	Anexa	SI	X	
5.5.202	Carbón, Leña y Similares	Anexa	SI	X	
5.5.209	Otros Combustibles Stockeables	Anexa	SI	X	
5.5.751	Repuestos y Herramientas Menores St.	Anexa	SI	X	
5.5.752	Materiales Indirectos Stockeables	Anexa	SI	X	
5.5.999	a Aplicación Consumo de Materiales	Anexa	SI		X

De esta manera, los centros de costos productivos (cuarteles o hectáreas de plantaciones) y los restantes, reciben los cargos por los materiales e insumos que utilizan y consumen, sin que el asiento anterior afecte a la Contabilidad General.

Cuentas Anexas:

Ya explicamos que son cuentas que se imputan únicamente entre sí y sus débitos y créditos se neutralizan generando efecto neutro en el patrimonio y en el balance de la empresa.

Se utilizan para generar información de gestión y cargos a los centros de costos durante el ejercicio.

El concepto y funcionamiento de las cuentas anexas lo presentamos en nuestra obra de “Contabilidad Integrada para PyMEs y Estudios Contables”¹³.

¹³ Ricardo A. Billene – “Contabilidad Integrada para PyMEs y Estudios Contables” – (La Ley, Buenos Aires, 2006)

Otro aspecto importante es, como estas cuentas se imputan entre sí y generan efecto “cero” en la contabilidad, pueden registrarse por valores que difieran de lo requerido por las normas contables.

Volviendo al movimiento de salida de insumos y materiales sotockeables, la baja de las unidades físicas de los almacenes (Depósitos del Módulo de Stock del Software Contable) de los elementos consumidos se realiza cuando se registran, para su posterior valorización, los “Vales de Salidas” o informe similar en la Administración o Contaduría de la Finca, independientemente del control de existencia que se lleve en el propio depósito o almacén.

De esta forma se da un triple control de existencias:

- La toma de inventarios con personal de administración para determinar, a un momento dado, la existencia real de los materiales, insumos y productos;
- El inventario permanente, con altas por compras y bajas por consumos informados en vales de salida, que lleva la Administración o Contaduría en el Módulo de Stocks del software que se utiliza en dicho sector; y
- El inventario permanente, con altas por recepciones y bajas por salidas a consumos, que, en sus propias planillas, fichas o softwares, lleva la propia administración de la finca (o el encargado del Depósito de ella) para controlar sus stocks de estos recursos.

Con estos procedimientos se potencian los controles de estos recursos económicos tan importantes en las fincas.

II.8.3. Consumo de Materiales e Insumos que no pasan por Stock (No Activables)

Para el caso de aquellos bienes menores (materiales menores, insumos de escasos valor, repuestos que no merecen ser activados, útiles y papelería de oficina de fincas, etc.) el procedimiento implica “no pasar estos bienes por almacén o depósito contable” y cargarlos directamente al “costo de explotación” a la cuenta de *movimiento* respectiva.

Debemos dividir estos “materiales consumibles directamente sin control contable de almacenes” en diversos grupos:

- Insumos y Materiales Directos Consumibles en Cuarteles Productivos – Sólo para insumos utilizados o consumidos directamente en centros de costos productivos o finales (cuarteles o hectáreas de plantaciones).
- Consumos de Combustibles Directos en diversos centros - Puede imputarse a cualquier centro de costos (final, productivo o de apoyo) que realice este tipo de consumo.
- Útiles y Papelería de Administración de Fincas (aclaramos que es un costo de explotación, dado que son formularios y papeles que se utilizan en la finca, y no los de la Contaduría dado que éstos deben contabilizarse en el rubro de Gastos de Administración y no en el de Costos de Explotación) que por su significatividad económica se envían directamente a costos sin activarse contablemente.
- Insumos y Materiales Indirectos Consumibles o Utilizables en otros Centros que no sean los Cuarteles Productivos – Se utilizan en los centros de equipos, instalaciones, administración de fincas, etc. – excepto en cuarteles
- Etc.

La división anterior se realiza para tener una mejor información de costos que sirva para un control de gestión más eficiente, pero nada obsta que se utilice una única cuenta de “Consumo de Elementos Menores”, por ejemplo, y todos los conceptos anteriores se carguen en esta última y única cuenta.

El circuito tentativo de la documentación podría ser el siguiente:

- El Proveedor entrega los bienes directamente en la Finca con un Remito y la correspondiente Factura.
- En la Administración o Depósito de Finca reciben los bienes, efectúan los controles pertinentes y verifican la documentación.
- Sobre la Factura, Remito y/o Informe de Recepción colocan “la cuenta contable en la que debe imputarse la misma” y **el o los centros de costos en dónde se consumirán los bienes.**
- La documentación se envía a Contaduría General donde cargan la factura por el Módulo de “Compras / Proveedores” imputando la cuenta contable y los centros de costos indicados desde la Administración o Depósito de la Finca.

Un modelo de asiento contable para este caso es el siguiente:

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.5.150	Consumo Materiales Directos No Stockeables	Cto. Explotación Movimiento	SI	X	
5.5.250	Otros Consumos Directos Combustibles No Stockeables	Cto. Explotación Movimiento	SI	X	
5.6.705	Útiles y Papelería Finca	Cto. Explotación Movimiento	SI	X	
5.6.753	Materiales Indirectos No Stockeables.	Cto. Explotación Movimiento	SI	X	
1.4.201	IVA Crédito Fiscal	P. Activa	NO	X	
2.1.101	A Proveedores	P. Pasiva	NO		X

De esta manera, los costos de estos materiales quedan cargados a las respectivas cuentas de explotación y a los centros de costos en los cuáles se consumen o utilizan.

Observe que las cuentas utilizadas en este caso son cuentas de movimiento y no cuentas anexas, dado que los importes pueden cargarse sin inconvenientes en forma directa al Costo de Explotación.

II.8.4. Contabilización de los costos de mano de obra – sueldos y jornales y sus respectivas cargas sociales

Las empresas pueden articular la contabilidad de la mano de obra de fincas de distintas maneras.

Si no lleváramos contabilidad de costos por “centros de costos” ni partes de trabajo, la imputación sería muy sencilla, dado que el cargo se haría a las cuentas de “Sueldos y Cargas Sociales” dentro del rubro de “Costos de Explotación Fincas” con contrapartida en las cuentas de pasivos hacia el personal y hacia los organismos de recaudación.

Ahora bien, el paso siguientes es el de “asignar a cada empleado a un centro de costos”, por lo que los cargos por “sueldos y cargas sociales” que le corresponden

a cada persona se efectuarían imputando simultáneamente al centro de costos al que ha sido asignado.

Si los empleados trabajan siempre afectados a un mismo centro de costos, se puede realizar un “modelo de asiento de sueldos estándar” y utilizarse todos los meses con los valores de cada liquidación.

En este caso estamos frente a la imputación “primaria” de los costos, es decir, logramos que los costos de la mano de obra se carguen a las respectivas cuentas contables (cuentas de movimiento pertenecientes al rubro “Costo de Explotación Fincas”) y a los centros de costos en los que han sido asignados los empleados.

Veamos un ejemplo de asiento de liquidación de sueldos y cargas sociales:

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.2.301	Sueldos y Cargas Sociales – Mensuales	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.302	Sueldos y Cargas Sociales – Jornalizados	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.303	Adicionales al Personal	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.304	Horas Extras	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.305	Productividad, Premios y Gratificaciones	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.310	ART y Seguros	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.330	Licencias, Vacaciones, Ausencias Pagas	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.331	Enfermedades Pagas	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
5.2.332	Accidentes Pagos	Movimiento - Cto. Explotación	SI	X	
2.4.101	a Remuneraciones a Pagar	P. Pasiva	NO		X
2.4.201	a AFIP – ANSES a Pagar	P. Pasiva	NO		X
2.4.301	a Mutual a Pagar	P. Pasiva	NO		X
2.4.999	a Otras Cargas y Retenc. a Pagar	P. Pasiva	NO		X

Cómo cada empleado está asignado a un centro de costos. Relacionar los costos que devenga el empleado por la liquidación de sueldos no es una gran complejidad (se hace por el software de liquidación de sueldos), por lo que el armado del asiento anterior y su asignación a los centros no debería ofrecer muchas dificultades.

A continuación, si bien pertenece a la “distribución secundaria” de costos, procedimientos que analizaremos más adelante, en el caso de la “mano de obra directa” es oportuno analizar en este mismo momento su reasignación a los centros de costos que se beneficiaron con la mano de obra productiva.

Veamos como podemos efectuar la distribución secundaria de la mano de obra luego del asiento mensual de sueldos:

Con respecto a los centros de costos que representan exclusivamente a “empleados” u “operarios”, en nuestro ejemplo el “Centro de Costos de Mano de Obra Productiva – Directa” es *el primero en distribuirse*, y se debe recibir de las fincas un “parte mensual” o “Informe Mensual Resumido de Trabajo”, que muestre, para cada operario, la cantidad de horas que trabajó y en los centros de costos en los cuáles realizó dichos trabajos informados (centros de costos de destino).

El resumen es que, por cada centro de costos que represente mano de obra, las horas efectivamente trabajadas del mismo deben quedar asignadas a sus “centros de costos” de destino en los cuáles se prestaron los trabajos.

La información anterior es fundamental para determinar “el costo promedio hora a aplicar”.

Cálculo del Costo Promedio Hora a Aplicar

- 1º) Se toma la cantidad de empleados totalmente asignados a cada centro de costos, independientemente de si trabajó o no en el mes, y se lo multiplica por la cantidad de horas estándar o normales de trabajo que corresponden a dicho mes. Por ejemplo, si el mes en cuestión tiene 21 días hábiles y cada empleado trabaja 8 horas diarias, se toma como base por empleado la cantidad de 168 horas / mes.

Sin haber habido horas extras declaradas, al cálculo anterior se suman el “total de horas extras” declaradas en el mes, para arribar al “total de horas teóricas ajustadas” computables para el período.

Ejemplo: Si hay 100 empleados en el centro que debieron trabajar 21 días hábiles por 8 horas, este primer cómputo arroja 16.800 horas mensuales. Si, además, en el mes se declararon e informaron un total de horas extras

(del personal de este centro) de 1.200 horas, éstas se suman a las anteriores para llegar al “total de horas teóricas ajustadas” de 18.000 horas / mes.

- Ahora supongamos que la suma de todos los débitos recibidos en las cuentas de movimientos de sueldos, según el asiento anterior, más el resto de cuentas relacionadas con el personal (uniformes de trabajo, servicios de refrigerio, etc.) imputados al centro de costos que se está calculando fue de \$ 180.000 en el mes.-
- Dividiendo $3^{\circ} / 2^{\circ} = \$ 180.000 / 18.000 \text{ horas} = \$ 10.00$ nos arroja el valor del costo promedio total de la hora a considerar.
- Finalmente supongamos que se aplicaron 10.000 horas de trabajo en el mes al cuartel “11” y 6.000 horas de trabajo al cuartel “12”; los costos a aplicar resultan de $= 10.000 \text{ horas} \times \$ 10 + 6.000 \text{ horas} \times \$ 10 = \$ 160.000$; siendo el resto de las horas, la diferencia de costos contabilizados y a aplicar ($\$ 180.000 - \$ 160.000 = \$ 20.000$) costos de capacidad no utilizada de mano de obra.
- Con los cálculos anteriores (pero para todos los centros de costos de destino que recibieron horas de trabajo), se efectúa el siguiente asiento en cuentas “anexas” (dado que sólo necesitamos distribuir importes entre centros de costos):

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.5.391	Costo de Mano de Obra Aplicada Fincas	Anexa	SI	160.000	
5.5.392	Costo Capacidad No Utilizada Mano de Obra Fincas	Anexa	SI	20.000	
5.5.399	a Aplicación de Costos de Mano de Obra Finca	Anexa	SI		180.000

En nuestro modelo de contabilización, las distribuciones secundarias se realizan por medio de las “cuentas anexas”, dado que el sentido que tienen es de efectuar “asignaciones” y “reasignaciones” a centros de costos, sin afectar la ecuación patrimonial.

Como puede verse en el asiento anterior, todas las cuentas imputadas son “anexas”, por lo que no generan variación patrimonial.

Los centros de costos “debitados” son aquellos que han recibido las horas de trabajo de los operarios directos, mientras que el centro de costos acreditado es el

que recibió todos los cargos en el primer asiento de liquidación de sueldos (el centro genérico de Mano de Obra Productiva Directa)

De esta manera la mano de obra se cargó al costo de explotación en primer lugar, y luego se reasignó entre centros de costos por el segundo asiento que imputa exclusivamente cuentas anexas.

Recordamos que este segundo asiento corresponde a la “distribución secundaria de costos” y no afecta el cálculo tradicional del costo de ventas por diferencia de inventarios.

II.8.5. Contabilización de las depreciaciones de bienes de uso mensuales

Se requiere que los bienes de uso estén apropiados a los centros de costos a los que pertenecen o prestan servicios, y que se conozcan sus depreciaciones anuales y/o mensuales. Además, las altas de nuevos bienes y las bajas también deben imputarse a los centros de costos a los que pertenecen o prestan servicios.

Veamos los dos tipos de asientos contables:

- Caso de Contabilización a fin de ejercicio para cierre de Balances

En este caso los cargos por depreciaciones se realizan a “cuentas de movimiento” pertenecientes al rubro de “Costos de Explotación”, mientras que las contrapartidas son las respectivas cuentas de “Depreciación Acumulada de Bienes de Uso” clasificadas como “regularizadoras del Activo”.

Los importes utilizados son anuales y corresponden a los calculados por la Contabilidad General para el cierre de los estados contables

El asiento típico de depreciación del ejercicio puede ser como el siguiente (la imputación a centro de costos no es necesaria, pero puede realizarse si es el único asiento que se registra de este concepto sin utilizar la opción de cuentas anexas que veremos más adelante):

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.7,511	Depreciación Plantaciones y Frutales	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.7,512	Depreciación Edificios e Instalaciones	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.7,514	Depreciación Tractores y Maquinarias	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.7,515	Depreciación Implementos Agrícolas	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.7,516	Depreciación Camiones y Vehículos	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.7,517	Depreciación Sistema de Riego	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.7,518	Depreciación Mueble, Útiles y Sistemas	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.7,550	Depreciación Otros Bienes de Uso Fincas.	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
1.7.511	a Depreciación Acumulada Plantaciones y Frutales	Regularizadora de Activo	NO		X
1.7.512	a Depreciación Acumulada Edificios e Instalaciones	Regularizadora de Activo	NO		X
1.7.514	a Depreciación Acumulada Tractores y Máquinas	Regularizadora de Activo	NO		X
1.7.515	a Depreciación Acumulada Implementos Agrícolas	Regularizadora de Activo	NO		X
1.7.516	a Depreciación Acumulada Camiones y Vehículos	Regularizadora de Activo	NO		X
1.7.517	a Depreciación Acumulada Sistema de Riego	Regularizadora de Activo	NO		X
1.7.518	a Depreciación Acumulada Muebles, Útiles y Sistemas	Regularizadora de Activo	NO		X
1.7.550	a Depreciación Acumulada Otros Bienes de Uso	Regularizadora de Activo	NO		X

El asiento anterior muestra las registraciones de las depreciaciones anuales de bienes de uso. De esta manera, los cargos por depreciaciones se imputan a los “Costos de Explotación Fincas” a los centros de costos donde los

bienes prestan sus servicios, si es que no se utiliza el esquema de cuentas anexas (cuando se utiliza éste último no es necesario imputar los cargos de depreciaciones a centros de costos como lo visto en el asiento anterior).

- Caso de uso de Cuentas Anexas para la Información de Gestión

En esta situación se realiza un único asiento de depreciaciones a fin de ejercicio con motivo del cierre general de balance y confección de estados contables, con importes anuales y sin utilizar los centros de costos, tal como vimos en el punto anterior.

De esta forma, las depreciaciones contables del ejercicio quedan cargadas al rubro de “Costos de Explotación Finca”.

Pero, estas empresas pueden gozar del beneficio de las cuentas anexas, y obtener información de costos para la gestión durante todos los meses sin afectar el cierre de la contabilidad general.

Por medio de cuentas anexas se registran los costos mensuales, a modo informativo, de las depreciaciones de bienes de uso mensuales, a los centros de costos en los que se han realizado las inversiones.

Para ello se requiere efectuar un procedimiento del estilo del siguiente:

- Obtener una “valuación” especial (de mercado, actualizada, por tasaciones, estimadas, de valor de reposición, reinversión, etc.) extracontable de la inversión en bienes de uso con los que cuenta cada centro de costos, ordenando los bienes por distintos tipos, grupos o naturaleza (ej.: terreno, plantación, equipamiento, edificio, etc.).-
- Obtener, para cada grupo de bienes de uso, su vida útil estimada en meses o su plazo en el que se pretenden desafectar y reemplazarse por nuevos, independientemente de la vida útil contable o impositiva que se le haya asignado (lo que puede o no coincidir con éstas últimas).
- Determinar, para cada grupo de bienes de uso, y para cada centro de costo, el importe mensual de “depreciación estimada” por tipo o grupo de bien de uso.
- Cada nueva alta de bienes de uso que se realice durante el ejercicio informarla en la cuenta de Activo correspondiente con asignación al “centro de costos” al cuál se destinará el bien.

- Actualizar el listado de valores obtenidos en el punto 1º) y correr todos los siguientes pasos, con los bienes nuevos dados de alta a los centros de costos.
- Con el valor estimado de depreciaciones de bienes de uso por grupo o naturaleza del bien, y por centro de costos en el que se encuentra (matriz bienes de uso / centro de costos) registrar, mensualmente, un asiento con cuentas anexas de depreciaciones de bienes de uso como el que se mostrará a continuación.
- Recordar que las amortizaciones y depreciaciones contables normales se determinarán al cierre del ejercicio por medio del procedimiento habitual, imputándose sus respectivos débitos a las cuentas de movimiento o resultados, y los créditos a las cuentas regularizadoras del activo en el rubro Bienes de Uso.

Veamos el ejemplo de “asiento anexo” para las depreciaciones:

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5,9,511	Depreciación Plantaciones y Frutales – Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,512	Depreciación Edificios e Instalaciones – Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,514	Depreciación Tractores y Maquinarias – Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,515	Depreciación Implementos Agrícolas – Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,516	Depreciación Camiones y Vehículos – Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,517	Depreciación Sistema de Riego – Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,518	Depreciación Mueble, Útiles y Sistemas – Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,550	Depreciación Otros Bienes de Uso Fincas.- Anexa	Anexa	SI	X	
5,9,599	Aplicación Depreciaciones B.de.Uso Fincas s.	Anexa	SI		X

Con el asiento anterior se genera información en los “centros de costos”, siendo su efecto contable neutro dado que las cuentas anexas se imputan entre sí y no alteran el “quantum” de los Costos de Explotación.

Si la empresa utiliza esta opción de las cuentas “anexas”, no debería imputar cargos a centros de costos en la contabilización anual de las depreciaciones en cuentas de movimiento (primer asiento modelo de este punto) para no duplicar débitos por estos conceptos.

Además, otra ventaja para la información de gestión, es que la empresa puede registrar estas depreciaciones por los importes que estime más representativos de la realidad, independientemente del valor contable que deba incluirse en los estados contables.

II.8.6. Contabilización de Impuestos Provinciales, Tasas y Servicios Municipales

Los Impuestos Provinciales relacionados con la tenencia de bienes tales como Impuesto Inmobiliario, Impuesto Automotor y similares; y las tasas y servicios municipales relacionados también con los inmuebles, construcciones y locales, se imputan en “cuentas de movimiento” pertenecientes al rubro “Costo de Explotación Fincas”, sin necesidad de canalizarse por cuentas anexas.

Cuando se reciben estos boletos de impuestos en la Contaduría General, se identifican y seleccionan las cuentas contables y los centros de costos a los que se imputarán cada uno de ellos.

En rigor técnico, estos impuestos deberían devengarse mensualmente, creando el pasivo hacia el respectivo acreedor, y, al momento del pago, cancelarse el pasivo contra la cuenta de disponibilidades respectiva.

Pero, la generalidad de las empresas, al ser importes poco significativos dentro del total de costos de las fincas, suelen registrar el “cargo al costo” en el mismo momento del pago. Ya expresamos que no es lo correcto, pero si no es significativo podría aceptarse siempre y cuando al cierre del ejercicio hayan quedado todos los gastos por estos conceptos debidamente contabilizados.

Si nos permitimos contabilizar estos impuestos al momento de efectuarse el pago de los mismos, se ingresará por el “Módulo de Fondos” (Caja y Bancos) y se registra el pago de los boletos, debitándose la cuenta de movimiento que corresponda (dentro del rubro “Costos de Explotación Finca”) e imputándose su

importe total o fraccionado al centro (o a los centros de costos, según base o reglas de apropiación) que corresponda.

Ejemplos de cuentas de movimiento, pertenecientes al rubro “Costo de Explotación”, a debitar son las siguientes:

- Impuesto Inmobiliario
- Impuesto Automotor
- Derecho de Irrigación
- Tasas y Servicios Municipales
- Otros Impuestos Provinciales y Municipales

Con débito a la cuenta de fondos (Banco, Caja, etc.) con lo que se haya cancelado la obligación.

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.4,511	Impuesto Inmobiliario Fincas	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.4,512	Impuesto Automotor Rodados Fincas	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.4,514	Derecho de Irrigación Fincas	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.4,515	Tasas y Servicios Municipales Fincas	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
5.4,516	Otros Impuestos Provinciales y Municipales Finca	De Movimiento Cto. Explotación	SI	X	
1.1,201	a Banco Regional Cuenta Corriente	Activo	NO		X

II.8.7. Contabilización de servicios directos, servicios indirectos, ex servicios públicos y similares

En principio, todo el resto de gastos y costos que no se imputen por alguno de los procedimientos anteriores, ni el siguiente relativo a la distribución secundaria, se imputará por este circuito administrativo contable.

Incluimos en este apartado la contabilización de los “Costos de Explotación de Fincas” (dejando de lado los de administración y comercialización) referidos a servicios varios y generales prestados en fincas, tales como: vigilancia, reparaciones, limpieza, comunicaciones, internet, energía eléctrica, gas, agua de consumo, agua de riego, mantenimientos contratados a terceros, seguros, honorarios a profesionales, etc.; que pueden verse en el resto de las cuentas de movimiento que no hayan sido utilizadas en los procedimientos anteriores.

Dos aspectos esenciales hay que tener en cuenta en la contabilización de estos costos:

- Que, como son “costos de explotación de fincas”, se imputan en cuentas de “movimiento”, cuyos saldos acumulados anuales se cargarán a la determinación del costo de venta por diferencia de inventarios; y
- Que generan imputaciones a centros de costos. Cada contabilización (comprobante individual que documente un gasto o conjunto de comprobantes similares) origina imputación, al menos, a un centro de costos, pudiendo, como es más habitual, generar imputaciones a más de un centro de costos. En este último caso, denominado “asignación o distribución primaria”, debe buscarse la “mejor y más realista” base de distribución para descomponer el importe neto total del gasto en las porciones que les corresponde absorber a cada centro en función del uso o beneficio (real o estimado) que ha hecho del servicio recibido.

Dado que la cantidad de servicios, ex – servicios públicos, etc. pueden ser muy variados y diversos, mostramos un único asiento modelo que resume el criterio general de imputación contable.

Al utilizar cuentas de movimiento que imputan a centros de costos, en este caso en particular, no se requiere el uso de cuentas anexas.

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.8.706	Servicios Varios Finca	Movimiento – Cto. Explotación	SI	X	
1.4.201	IVA – Crédito Fiscal	P. Activa	NO	X	
2.1.101	a Proveedores Varios	P. Pasiva	NO		X

Con este último circuito, más los seis anteriores, todos los “costos de explotación” de las fincas han quedado cargados, por medio de cuentas de movimiento o anexas, a los respectivos centros de costos de la misma.

Corresponde ahora correr los procesos de reasignación de importes entre centros de costos de acuerdo a lo desarrollado a lo largo de este capítulo.

II.8.8. Distribución Secundaria de Costos en Fincas

Corresponden a procesos de cálculo y contabilizaciones de hechos internos sin la generación o recepción de nuevos comprobantes provenientes de transacciones con terceros.

La distribución secundaria consiste en tomar los costos acumulados en el período (mes, trimestre, año...) en los centros de costos determinados como de apoyo y genéricos, y redistribuirlos (o reasignarlos), por bases técnicas y partes de trabajo o similares, a los centros de costos productivos o principales.

Así, los costos acumulados por primaria en centros de costos tales como: Personal Operativo, Talleres, Tractores, Sistema de Riego, etc. por medio de los partes de trabajo o consumo mensuales (o informes que consoliden y resumen dicha información), y una vez definido el esquema y cascada de distribución, se asignan a los centros de costos productivos (en general los cuarteles o hectáreas de plantaciones), para que todos los costos de explotación pertinentes queden aplicados (imputados, asignados) a los centros de costos principales de la explotación.

Los softwares, en general, no realizan directamente estos cálculos, por lo que, habitualmente, deben efectuarse en planillas de cálculo y obtener los valores que deben descontarse (acreditarse) de cada centro de costos de apoyo, junto con los que deben cargarse (debitarse) a los centros de costos productivos o finales.

Para poder cargar y descargar, simultáneamente, importes a los centros de costos, sin que afecte el movimiento general de contabilidad (cuentas patrimoniales, de resultado, de movimiento, etc.), utilizamos cuentas anexas que, como ya sabemos, generan un efecto meramente informativo en el sistema de información, y totalmente neutro en el patrimonio de la empresa.

De esta forma, se crea una cuenta anexa para cada centro de costos de apoyo, de servicio o general, que debe distribuir todos los débitos recibidos en el período; y una cuenta anexa que figure como contrapartida de las anteriores, más otra cuenta que representa la capacidad ociosa no utilizada en cada uno estos centros.

Por ejemplo, si en la finca existen los siguientes centros de costos de apoyo:

- Administración Finca

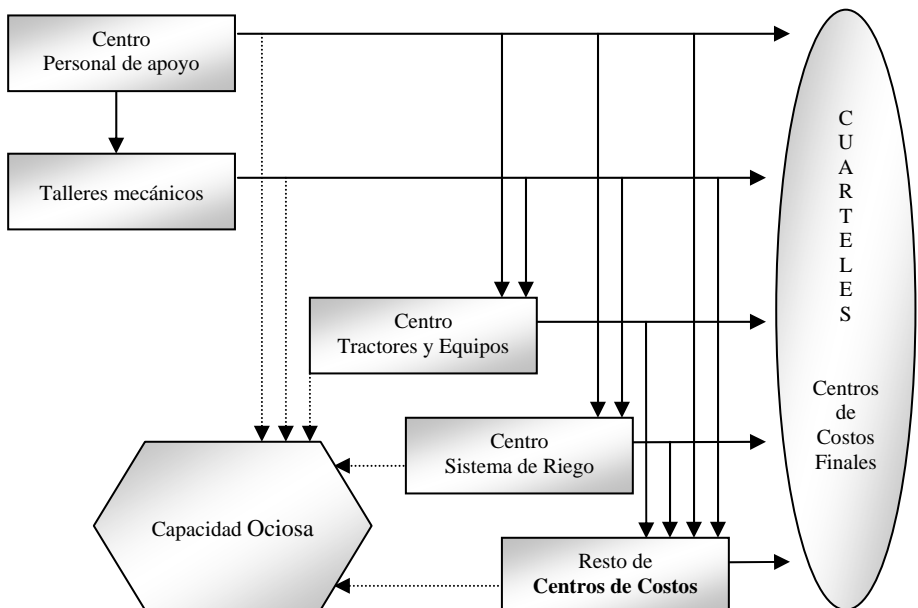
- Tractores y Equipos
- Sistema de Riego
- Talleres Generales

Se deben crear las siguientes cuentas anexas:

- Aplicación Costos de Administración de Finca
- Aplicación Costos de Tractores y Equipos
- Aplicación Costos de Sistema de Riego
- Aplicación Costos de Talleres Generales
- Costos Aplicados por Secundaria
- Costos de Capacidad Ociosa de Centros de Apoyo

Teniendo ya todos los costos y gastos del mes acumulados en los centros de costos, definimos un “orden” o “cascada” de cierre.

El siguiente esquema muestra “el orden de cierre” propuesto para una Finca aplicable, también, a las otras fincas de la misma empresa:



Los primeros centros que deben distribuir sus costos acumulados en el mes, como ya vimos en el punto 4., son los referidos al Personal (recomendamos repasar dicho procedimiento).

En efecto, estos centros pueden prestar servicios a otros centros de apoyo además de los servicios a los cuarteles, por lo que por ello se deben distribuir primero.

Distribuidos los costos de estos centros, los cuáles no recibirán ningún cargo más por el mes, se procede con los siguientes en el orden de la cascada que son los Talleres (en el esquema del ejemplo).

Estos, además de recibir los costos directos por los siete circuitos originales (primarios), pueden recibir costos de los centros de Personal indicados anteriormente.

En este caso se espera a recibir los cargos de los centros de Personal los que se suman a los que ya se tenían acumulado para llegar al total de costos computables en el mes.

En función de las bases que se hayan elegido (generalmente partes de trabajo o aplicación de horas de mano de obra de Talleres) se distribuyen los costos acumulados en los Talleres a los centros de costos productivos (cuarteles), a otros centros de apoyo y, si corresponde, al centro genérico por la determinación de los costos de capacidad no utilizada.

Distribuidos los costos de estos centros, los cargos mensuales deben quedar totalmente compensados con el crédito por distribución a cada uno de estos centros, y NO vuelven a recibir costos en el mes por las distribuciones de los siguientes centros.

El resto de los centros de costos distribuibles (que no sean los cuarteles finales o los de Personal o Talleres que ya se distribuyeron), como los de recursos productivos móviles, de instalaciones de apoyo, de administración general, etc., han recibido costos por los siete circuitos primarios, pudiendo haber recibido, además, costos adicionales por las distribuciones iniciales de los centros de Personal o Talleres.

Así, estos centros de apoyo, computan sus costos mensuales por primaria más los recibidos de Personal y Talleres, en caso de corresponder, y determinan sus “costos totales” acumulados en el mes, los que serán sujeto de distribución, “sin retroceso ni prestaciones recíprocas”, a los centros de costos finales (cuarteles), o al genérico por los costos de capacidad no utilizada que se hayan podido establecer, para liquidar totalmente sus importes dejándolos en cero para acumular los costos del nuevo mes o período.

Corrido este proceso integral de distribución secundaria, en el orden preestablecido, los centros de costos intermedios (todos excepto los cuarteles que son los finales) quedan en cero (debitados por primaria y secundaria; y acreditados por la correspondiente distribución secundaria cuando les toca) dado que han volcado sus costos a los centros finales o al genérico por la capacidad no utilizada.

Ahora, todos estos centros se encuentran en condiciones de recibir los cargos del nuevo mes o período.

Un ejemplo sencillo de asiento de distribución secundaria de costos acumulados en el mes del centro, Tractores, por ejemplo, sería el siguiente:

Cgo.	Cuentas / Asiento	Tipo Cta.	Centro de Costos?	DEBE	HABER
5.9.901	Aplicación Costos Centro Tractores	Anexa	SI	X	
5.9.991	Costos de Capacidad No Utilizada Centros Fincas	Anexa	SI	X	
5.9.999	A Costos Aplicados por Secundaria Finca	Anexa	SI		X

La cuenta 5.9.901 debita sus importes parciales a los centros de costos que, según parte de trabajo o base de distribución, se beneficiaron con el servicio y uso de estos equipos.

La cuenta 5.9.991 se imputa al centro de costos genérico por la porción de los costos de capacidad no utilizada determinada en este centro tractores.

La cuenta 5.9.999 acredita su importe en el centro de costos Tractores para dejar los cargos netos mensuales (o del período) en “cero” y prepararlo para la distribución del mes siguiente.

Lo mismo se realiza, paso a paso, con cada centro de costos de apoyo de acuerdo al orden establecido de cierre.

Reiteramos que, una vez distribuidos y registrados por cuentas anexas todos los costos de los centros “intermedios”, los mismos quedan en “cero”, mientras que los centros de costos finales (los cuarteles o hectáreas) siguen recibiendo los cargos inherentes a los consumos y trabajos que se realizan sobre ellos.

II.8.9. Determinación Contable del Costo de los Productos Obtenidos – Fin de Ejercicio

Como ya hemos comentado al final del Capítulo 1 y en los puntos anteriores, el “Costo de Explotación o Producción” del ejercicio, para este caso de productos agrícolas que se obtienen en una única cosecha anual y se comercializan (o traspasan a otro proceso productivo) de inmediato, corresponde a la suma de los cargos del ejercicio correspondiente a los elementos del costo, estos son:

- Materias Primas y Materiales cargadas a la Explotación de la Finca,
- Mano de Obra Directa,
- Servicios Directos Contratados a Terceros, y
- Costos Indirectos de Explotación

En rigor técnico, deberían restarse los “costos fijos de capacidad no utilizada” en el caso que existieran.

Los tres últimos elementos son captados durante todo el ejercicio en las cuentas pertenecientes a “Costos de Explotación Fincas”, mientras que el primero debe obtenerse por el método de diferencia de inventarios que ya comentamos.

Entonces, el Costo de Producción Global de la Finca en el ejercicio se determinaría como informamos a continuación:

Existencia Inicial de Materias Primas y Materiales

+

Compras de Materias Primas y Materiales

-

Existencia Final de Materias Primas y Materiales

+

Costos de Explotación

-

Costos Fijos de Capacidad No Utilizada

=

Costo de Producción

Si al final del ejercicio toda la producción ya ha sido vendida, el importe determinado anteriormente para el “Costo de Producción” será el que se utilizará para el “Costo de Ventas” en el respectivo asiento e información en el Estado de Resultados.

Reiteramos que los conceptos anteriores deben valuarse de acuerdo a lo indicado por las normas contables profesionales vigentes, y, en caso de existir diferencias con lo contabilizado, realizar los ajustes con contrapartida al respectivo “resultado por tenencia”.

En el caso en que toda la producción haya sido vendida al cierre del ejercicio, pero ya se hayan realizado nuevos trabajos para la futura cosecha, los costos acumulados en el rubro “Costos de Explotación”, a partir del nuevo proceso agrícola, deberán informarse en los estados contables como “Producción en Proceso”, saldo que se cancelará contra la producción obtenida en el siguiente ejercicio.

II.8.10. Informe Final de Costos Cargados a Centros Productivos

Durante el desarrollo de este punto sostuvimos que las cuentas anexas y los centros de costos nos permitían brindar información útil para la gestión y el control de costos.

Antes de efectuar el cierre de las cuentas anexas es conveniente obtener una consulta (e imprimirla) de todos los cargos recibidos durante todo el ejercicio en cada uno de los centros de costos, en especial los relativos a los cuarteles o hectáreas de plantación.

Veamos un ejemplo:

Supongamos que el centro de costos “1.012” corresponde al cuartel 12 de 4 hectáreas de uva Malbec.

En base a la consulta anterior (obtenida como consecuencia de los débitos recibidos por todos los circuitos anteriores) se identifica el costo anual acumulado en el mismo de \$ 20.000.-

Si la cantidad de uva obtenida (que concuerda con la presupuestada) por la cosecha fue de 1.000 quintales, entonces obtenemos el costo por quintal de \$ 20; o lo que es lo mismo que \$ 0.20 el costo por kilogramo de uva, dato clave para el análisis y control de costos.

Con estos listados pueden analizarse todos los cargos que han recibido durante el año todos los centros de costos, y aplicar sobre ellos todas las técnicas y herramientas de control de gestión, de control de costos, de estadísticas, etc. que hemos visto en el presente capítulo.

Si bien no es necesario, puede ser conveniente cerrar todos los centros de costos a fin de ejercicio para dejarlos en cero para el nuevo ejercicio.

II.8.11. Refundición de saldos de cuentas anexas al cierre del ejercicio

Finalmente, dado que las cuentas anexas al final del ejercicio han quedado con saldos que se compensan entre sí, es conveniente hacer un “contra asiento” de refundición de saldos de estas cuentas, acreditando los saldos de las cuentas deudoras y debitando las de saldo acreedor, para que todas ellas queden en cero para el nuevo ejercicio.

Además, el Balance de Sumas y Saldos de cierre de ejercicio que respalde la confección de los estados contables y que se pasa a los Libros de Contabilidad, queda mucho más prolijo teniendo estas cuentas en cero que dejando sus saldos aunque ellos se compensen entre sí.

Recordamos al lector que los procedimientos contables analizados en este capítulo son solamente una posible alternativa de llevar la contabilidad entre una gran cantidad más de alternativas existentes.

En grandes empresas con softwares contables de grandes dimensiones y valores es posible llevar la “contabilidad de costos” de la finca con sistema de inventario permanente y con módulos específicos de costeo para fincas.